DER RECHTSSCHUTZ DES BÜRGERS BEI UNTÄTIGKEIT DER FINANZVERWALTUNGSBEHÖRDEN

DISSERTATION

zur Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität des Saarlandes

vorgelegt von

Ernst Leberecht
Rechtsanwalt
aus Würzburg

1976

DER RECHTSSCHUTZ DES BÜRGERS BEI UNTÄTIGKEIT DER FINANZVERWALTUNGSBEHÖRDEN

DISSERTATION

zur Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität des Saarlandes

vorgelegt von

Ernst Leberecht
Rechtsanwalt
aus Würzburg

1976

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Tag der Disputation: 3o. Juli 1976
Dekan: Prof. Dr. Kroeber-Riel
Erstberichterstatter: Prof. Dr. Zacher
Zweitberichterstatter: Prof. Dr. Lüke

Seite

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis I

Literaturverzeichnis V

Rechtsprechungsverzeichnis XIII

Abkürzungsverzeichnis XIX

Einleitungsgedanken und Abgrenzung des Themas 1

1. Kapitel

Die Finanzbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden 4

1. Die Regelungen des GG 4

2. Die Regelungen durch das FVG vom 3o. August 1971 5

2.1. Die Oberfinanzdirektion - Doppelcharakter 6

2.2. Das Hauptzollamt als Finanzamt im Sinne der AO 6

3. Die Verwaltung der Gemeindesteuern 7

3.1. Kommunale Steuerämter 7

3.2. Besonderheiten bei der Verwaltung der Gemeindesteuern 7

2. Kapitel

Die Zusammenarbeit von Bürger und Behörde 9

1. Die Fürsorgepflicht der Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen 1o

1.1. Leistungsverwaltung - Eingriffsverwaltung 1o

1.2. Rechtliche Grundlagen der Fürsorgepflicht 12

1.2.1. Allgemeine ethische Prinzipien 12

1.2.2. Gesetzliche Grundlagen 13

1.3. Der Umfang der Fürsorgepflicht - Einzelfragen 14

1.4. Einzelheiten zum Umfang der Fürsorgepflicht 17

1.4.1. Auskunftserteilung - Einzelfälle 17

1.4.2. Fürsorgepflicht im Rahmen der Veranlagung 22

Seite

1.4.3.	Fürsorgepflicht im Rahmen antragsbedingter Steuervergünstigungen	23
1.4.4.	Fürsorgepflicht im Rahmen der Betriebsprüfung	25
1.4.5.	Fürsorgepflicht im Rahmen des Vollstreckungs (Beitreibungs-)verfahrens	32
2.	Die (Mitwirkungs-)Pflichten des Steuerpflichtigen	34
2.1.	Allgemeine Pflichten	34
2.2.	Besondere Pflichten des Steuerpflichtigen	38
2.2.1.	Steuererklärungspflicht	38
2.2.2.	Nacherklärungspflicht	39
2.2.3.	Erläuterungs- (Auskunfts-)pflicht	4o
2.2.4.	Nachweispflicht	4o
2.2.5.	Versicherungspflicht	42
2.2.6.	Pflichten im Steueraufsichtsverfahren	43
2.2.7.	Mitwirkung im Straf- und Bußgeldverfahren	44
3.	Das Verhältnis von Fürsorgepflicht und Mitwirkungspflichten	44

3. Kapitel

	Rechtsschutz bei Untätigkeit der Finanzbehörden, insbesondere des Finanzamts	47
1.	Rechtsschutz - Rechtsweg	47
1.1.	Die Rechtsschutzgarantie	47
1.2.	Der Rechtsweg im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG	5o
1.3.	Bürger und Finanz- (besonders Steuer-) verwaltung	5o
2.	Die nichtförmlichen Rechtsbehelfe	51
2.1.	Die Dienstaufsichtsbeschwerde	52
2.2.	Die Gegenvorstellung	55
3.	Die förmlichen Rechtsbehelfe	56
3.1.	Die Untätigkeitsbeschwerde gem. § 23o Abs. 2 AO	58
3.1.1.	Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätigkeitsbeschwerde	59
3.1.1.1.	Die Statthaftigkeit	59
3.1.1.2.	Die Beschwerdebefugnis	65
3.1.1.3.	Die Rechtsbehelfsfrist	65
3.1.2.	Die Entscheidung über die Untätigkeitsbeschwerde - Kostenfragen	66

		Seite
3.2.	Die Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO	68
3.2.1.	Darstellung des Problems - Allgemeine Vorbemerkungen	68
3.2.1.1.	Einführung	68
3.2.1.2.	Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift	7o
3.2.1.3.	Wann ist die Untätigkeitsklage gegeben? Begriff der Untätigkeitsklage und Stellung im System der Klagearten der FGO - Die Verfassungsmäßigkeit des § 46 FGO - Nebeneinander mehrerer Untätigkeitsklagen?	76
3.2.1.4.	Der Streitgegenstand der Untätigkeitsklage Beiladung - Beitritt der OFD im Verfahren nach § 46 FGO?	89
3.2.2.	Die Voraussetzungen der Untätigkeitsklage Allgemeine Vorbemerkungen	94
3.2.2.1.	Das Fehlen einer sachlichen Entscheidung	96
3.2.2.2.	Ausbleiben der Entscheidung ohne sachlichen Grund Einzelfragen - Einzelfälle - Die Mitteilung des zureichenden Grundes	1o1
3.2.2.3.	Überschreiten einer angemessenen Frist	123
3.2.2.4.	Zwischenergebnis	127
3.2.2.5.	Die (äußeren) Formerfordernisse der Untätigkeitsklage	129
3.2.2.6.	Untätigkeitsklage und Aussetzung der Vollziehung	13o
3.2.3.	Die Klagefristen	131
3.2.3.1.	Die Sechsmonatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO Fristbeginn - Fristende - Hemmung des Fristablaufs - Wirkung des Fristablaufs- Verkürzung oder Verlängerung der Sechsmonatsfrist - Die Übergangsregelung des § 158 FGO	131
3.2.3.2.	Die Jahresfrist des § 46 Abs. 2 FGO Sinn und Rechtsnatur der Frist - Fristbeginn - Fristverlängerung gem. § 46 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 FGO	137
3.2.3.3.	Insbesondere: Die Wirkungen des Ablaufs der Jahresfrist	153
3.2.4.	Der Klageantrag	158
3.2.4.1.	Untätigkeitsklage - Anfechtungsklage	158
3.2.4.2.	Untätigkeitsklage - Verpflichtungsklage	159
3.2.4.3.	Zusammenfassung	16o
3.2.5.	Die Entscheidung des Finanzgerichts Vorbemerkungen	161

		Seite
3.2.5.1.	Klageerhebung vor Ablauf der Sechsmonatsfrist	162
3.2.5.2.	Klageerhebung nach Ablauf der Sechsmonatsfrist	167
3.2.5.3.	Die materielle Prüfung der Untätigkeitsklage	173
3.2.5.4.	Einzelfragen zur Kostenentscheidung	175
3.2.5.5.	Der Streitwert der Untätigkeitsklage Voraussetzungen der Streitwertfestsetzung - Die Bemessung des Streitwerts	185
3.2.6.	Rechtsmittel	19o
3.2.7.	Vollstreckung	19o
3.3.	Die Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 3 FGO	19o
3.4.	Die Untätigkeitsklage nach §§ 75, 76 VwGO	192
3.4.1.	Wann ist die Untätigkeitsklage nach § 75 VwGO gegeben?	192
3.4.2.	Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätigkeitsklage nach § 75 VwGO - Unterschiede zu § 46 FGO	193
3.4.3.	Zusammenfassung	195
3.5.	Die sonstige Leistungsklage	195
3.5.1.	Zulässigkeitsvoraussetzungen	196
3.5.2.	Einzelfragen - Einzelfälle	197

4. Kapitel

Die (materiellen) Folgen bei Untätigkeit der Finanzbehörden 2o1

1. Der Folgenbeseitigungsanspruch 2o2
2. Schadensersatzansprüche 2o5
3. Der Folgenverhinderungsanspruch 2o8

Schlußgedanken 2o9

Literaturverzeichnis

Andersson	Untätigkeitsklage, Jahresfrist und Unanfechtbarkeit, DÖV 1969, Seite 666 ff.
Bachof	Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, 2. unveränderte Auflage, J.C.B. Mohr Tübingen, 1968
Barske-Woerner	Finanzgerichtsordnung, 1966, Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co. GmbH, Stuttgart
Becker (Enno)	Reichsabgabenordnung, 7. Auflage
Becker-Riewald-Koch	Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 9.Auflage, Carl Heymanns Verlag
Beermann	Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache, DStZ A 1972, Seite 249 ff.
Beker	Zu den Fristen für eine Untätigkeitsklage, BB 1971, Seite 652 ff.
Berger	Wesen und Wirkung der Anrufungsauskunft im Lohnsteuerrecht, NWB Fach 6, Seite 1219 ff.
Berger	Fürsorgepflicht des Finanzamts gegenüber dem Steuerpflichtigen, NWB Fach 2, Seite 943 ff.
Berger	Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis, Dr. Carl Wurm Verlag, Straubing, 4. neubearbeitete Auflage (in Zusammenarbeit mit Dr. Speich)
Bettermann	Der verwaltungsgerichtliche Rechtsschutz bei Nichtbescheidung des Widerspruchs oder des Vornahmeantrags, NJW 1960, Seite 1081 ff.
Birkholz	Typische Fehler des Prozeßbevollmächtigten im finanzgerichtlichen Verfahren, StuW 1973, Seite 24 ff.
Blencke	Die Kosten in Steuerstreitsachen, NWB Fach 2, Seite 1937 ff.
Blümich-Falk	Einkommensteuergesetz, 10. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München, 1971
Boeker	Kostenrecht im steuerlichen Rechtsmittelverfahren, 2.Auflage, 1964, Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft mbH, Heidelberg
Breimann	Untätigkeitsklage im Steuerrecht, DStZ A 1960, Seite 365 f.

Buchardi	Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs. 2 Abgabenordnung, StuW 1967, Spalte 347 ff.
Buchheister	Rechtsschutz gegen den Abbruch einer Betriebsprüfung, StBp 1972, Seite 59 ff.
Burhoff	Der Steuerprozeß in der Praxis, NWB Fach 2, Seite 1919 ff.
Burhoff	Die Finanzgerichtsordnung in der Praxis, NWB Fach 2, Seite 2513 ff.
Debatin	Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, DStZ A 1971, Seite 89 ff.
De Clerck	Zur Kostenentscheidung bei erledigter Untätigkeitsklage, NJW 1972, Seite 2259
Delhey	Zeitlicher Umfang der Betriebsprüfung bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben (§ 4 Abs. 2 BpO -St-), StBp 1967, Seite 199
Dietz	Fürsorgepflicht des Finanzamts gegenüber dem Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren, Kölner jur. Dissertation, 1968
Eyermann-Fröhler	Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München und Berlin
Florig	Die Bindung der Finanzverwaltung an Auskünfte und Zusagen, Würzburger jur. Dissertation, 1968
Forsthoff	Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Erster Band, Allgemeiner Teil, 9. Auflage, Verlag C.H. Beck, München und Berlin, 1966
Gast	Aussetzung des Verfahrens im Hinblick auf schwebende Musterprozesse, DB 1966, Seite 1289 ff.
Geeb	Der Rechtsschutz bei Untätigkeit von Steuerbehörden, StuW 1963, Spalte 635 ff.
Glänzer	Nochmal: Sollte das Institut der Sprungklage beibehalten werden? DStZ A 1972, Seite 122 f.
Görg-Müller	Finanzgerichtsordnung, Kommentar für Wissenschaft und Praxis, Hermann Luchterhand Verlag, 1966

Gräber	Kosten und Vollstreckung, DStR 1972, Seite 650 ff.
- H -	Zur Nachweispflicht über den Verbleib hoher, am Jahresschluß getätigter Privatentnahmen, Vermögensteuerpflicht, StBp 1965, Seite 101
Haarmann	Rechtsbehelfe bei Untätigkeit der Finanzbehörde, Die Steuerberatung 1967, Seite 109 ff., 138 f., 163 ff.
Harz-Over	ABC-Führer Lohnsteuer, Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co. GmbH, Stuttgart
Hauck	Kann die Verwaltungsbehörde nach Klageerhebung gem. § 46 FGO (Untätigkeitsklage) noch nach § 248 AO über den Einspruch entscheiden? Die Steuerberatung 1968, Seite 88
Horn	Das Klagebegehren im finanzgerichtlichen Verfahren, Steuer-Kongreß-Report 1972, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung München, 1972, Seite 406 ff.
Hübschmann-Hepp-Spitaler (zitiert: H-H-Sp)	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1.-5. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
Kampmann	Die Erteilung von Rechtsauskünften durch die Finanzämter, Spezialfragen im Steuerrecht, Herausgegeben von SenPräs. Dr. Wilhelm Hartz, Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co. GmbH, Stuttgart, 1963
Klein	Zum Stand der Steuerreform, DStZ A 1970, Seite 305
Klein	Die Zuständigkeiten in der Steuergesetzgebung und der Steuerverwaltung nach der Finanzreform, BB 1969, Seite 1321 ff.
Koch	Handbuch für den steuerlichen Rechtsschutz, Rechtsbehelfe nach der AO, FGO und dem BVerfGG, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne - Berlin, 1966
Koch	Die Bedeutung des Betriebsprüfungsberichts für die Berichtigungsveranlagung und künftige Veranlagungen, StBp 1966, Seite 7
Koch	Die Dienstaufsichtsbeschwerde, NWB Fach 2, Seite 1117 ff.

Koehler	Verwaltungsgerichtsordnung, Verlag Franz Vahlen, Berlin
Kühn	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und Nebengesetze, 9. Auflage, Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co. GmbH, Stuttgart
Kutter	Die Untätigkeitsklage, DStR 1962/63, Seite 41o ff.
Leise	Kommentar zur Finanzgerichtsordnung, Verlag Kommentator GmbH, Frankfurt/Main, 1966
Leiten	Zwang zur Untätigkeitsklage, AHD 1966, Seite 947
Loberg	Untätigkeit der Gemeindesteuerbehörden bei Widersprüchen, BB 1966, Seite 685
Loberg	Anmerkung zum Urteil des BVerwG vom 2o.1. 1967, VII C 4/66, BB 1967, Seite 486
Löwer	Zur Problematik der Untätigkeitsklage (§ 75 VwGO), MDR 1963, Seite 178 ff.
Lohmeyer	Umfang und Grenzen der steuerlichen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Betriebsprüfung, Information, Gruppe 11, Seite 299
Loose	Das Klagesystem der Finanzgerichtsordnung, BB 1966, Seite 243 ff.
Loose	Der Entwurf der neuen Abgabenordnung, DStZ A 1971, Seite 169 ff.
Maassen	Regelungen mit dem Finanzamt, Der Rechts- und Steuerdienst, Heft 42, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1959
Maeder-Mittelsteiner	Kommentar zur FGO, Nomos Verlagsgesellschaft, 1969
Maunz-Dürig-Herzog	Grundgesetz, Kommentar, 3. Auflage, Verlag C.H. Beck, München
Meilicke	Erhebung der Untätigkeitsklage, BB 1968, Seite 988 ff.
Mittelbach	Steuerauskünfte und Steuerklauseln, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 1967
Modest	Probleme der Untätigkeitsklage des Steuerrechts (§ 46 FGO), DB 1969, Seite 98 ff.

Monreal	Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, Schriften zum Steuerrecht, Band 2, Duncker und Humblot, Berlin, 1967
A.N.	Die Untätigkeitsklage - Muß der Rechtsmittelführer ewig warten? AHD 1965, Seite 198
Nake	Zu den Grenzen der Mitwirkungspflicht des Bürgers im Besteuerungsverfahren, Steuer-Warte 1965, Seite 85 ff.
Nake	Zum prüfungsfreien Zugang zu den steuerberatenden Berufen,insbesondere von Betriebsprüfern; Bemerkungen zur Rechtsprechung des BFH zu § 8 Steuerberatungsgesetz, StBp 1972, Seite 1 ff.
v.Nell-Breuning	Wird der Boden enteignet? Wirtschaftswoche Nr. 36 vom 8.9.1972
Neumann	Zur Untätigkeitsklage nach der Finanzgerichtsordnung, BB 1966, Seite 895 ff.
Niedermayer	Zweifelsfragen der VwGO, NJW 1960, Seite 2321 ff.
- o -	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 22.4.1965 V 45/62 U (Rechtsnatur der Dienstaufsichtsbeschwerde), DStZ A 1965, Seite 302
Palandt	Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung München 1975, 34. Auflage
Peter	Kirchensteuerübersicht 1966 und 1967, NWB Fach 12, Seite 1039 ff.
Peter	Wesen und Wirkung der Anrufungsauskunft im Lohnsteuerrecht, NWB Fach 6, Seite 1219
Piesker	Die Untätigkeitsklage im Steuerrecht, BB 1962, Seite 827 f.
Rahn	Anmerkung zum BFH-Beschluß vom 13.12.1972 VII B 83/71, DStZ A 1973, Seite 214
Redeker-v.Oertzen	Verwaltungsgerichtsordnung, 2.Auflage 1965, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart
RGRK	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 11. Auflage, Walter de Gruyter & Co., Berlin 1960
Reichel	Anmerkungen zur BpO (St) unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Information, Gruppe 11, Seite 313
Reigl	Zur Bedeutung der Ausschlußfrist in § 76 VwGO, NJW 1966, Seite 2202 ff.
Renck	Probleme des verwaltungsgerichtlichen Vorverfahrens, DÖV 1973, Seite 264

Ritzer	Die Dienstaufsichtsbeschwerde und andere formlose Rechtsbehelfe, Steuer-Warte 1973, Seite 11 f.
Rosenberg-Schwab	Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 11. Auflage, C.H.Beck Verlag, München, 1974
Rupp	Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre J.C.B. Mohr, Tübingen, 1965 (Tübinger rechtswissenschaftliche Abhandlungen)
Ruppel	Die Erledigung des Finanzrechtsstreits in der Hauptsache, Der Rechts-und Steuerdienst, Heft 53, Verlag Dr.Otto Schmidt KG, Köln, 1972
Salch	Prüfungsanordnung und Prüfungsauftrag - Begriff, Rechtsnatur, zulässiger Umfang und Bedeutung, StBp 1969, Seite 269 ff. und 197o, Seite 1 ff.
Salzwedel (in Felix)	Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH,Düsseldorf, 196o, Seite 4o
Schall	Sprungklage gegen ablehnende Bescheide im Lohnsteuerjahresausgleich? BB 1971, Seite 34 f.
Schelle u.a.	Reform der Abgabenordnung, Stellungnahme zum Regierungsentwurf, Herausgegeben vom Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V Wiesbaden, Heft 19, Hans Holzmann Verlag KG, Bad Wörishofen, 1971
Schleeh	Zur "sogenannten Untätigkeitsklage" im Steuerprozeß, BB 1972, Seite 1223 ff.
Schröder-Delhey	Betriebsprüfungsordnung (Steuer) nebst gesetzlichen Grundlagen und ergänzenden Vorschriften, Handkommentar, 197o, Erich Fleischer Verlag, Berlin
Schuhmann	Liegt in der Untätigkeit des Finanzamts ein Verstoß gegen Treu und Glauben? Der Steuerberater 197o, Seite 214 ff.
Schuhmann	Kostenpflicht bei Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache, FR 1973, Seite 255 ff.
Schunck-De Clerck	Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, Reckinger & C., Siegburg
Soergel-Siebert	Bürgerliches Gesetzbuch, 1o. Auflage, W.Kohlhammer Verlag, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, Frühjahr 1969

Späth	Anforderungen an klare Fristerläuterungen in der Rechtsmittelbelehrung, Der Steuerberater 1974, Seite 24 ff.
Späth	Über die Rechtsfolgen einer Versäumung der Frist für die Erhebung der sogenannten Untätigkeitsklage, Die Steuerberatung 1968, Seite 67 ff.
Speich	Kostenpflicht bei Erledigung des Steuerstreits in der Hauptsache, DB 1968, Seite 2146
Speich	Kosten und Gebühren im Steuerprozeß, Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen (Rhein),1969
"Speyerer Entwurf"	Entwurf eines Verwaltungsgerichtsgesetzes zur Vereinheitlichung der VwGO, der FGO und des SGG, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 4o, Duncker und Humblot, Berlin, 1969
Stein-Jonas	Kommentar zur Zivilprozeßordnung (ZPO), 18. Auflage, J.C.B. Mohr, Tübingen
Steuer-Lexikon	Fachzeitschrift und Loseblattsammlung für Steuerrecht, Erich Fleischer Verlag, Achim bei Bremen
Stier	Die Verwaltungsrechtsbehelfe (Einspruch, Beschwerde) als Prozeßvoraussetzungen des steuergerichtlichen Verfahrens, DStR 1965, Seite 325 ff.
Streiber	Zur Untätigkeitsklage nach §§ 75, 76 VwGO, DB 1966, Seite 599 f.
Thiele	Die Gewerbesteuer, NWB Fach 5, Seite 495 ff.
Thieme u.a.	Mängel im Verhältnis von Bürger und Staat, Diagnose und Möglichkeiten einer Therapie. Von einer Arbeitsgruppe der Deutschen Sektion des internationalen Instituts für Verwaltungswissenschaft unter Leitung von Prof. Dr. Werner Thieme, Band 5 der Reihe "Verwaltungswissenschaftliche Abhandlungen", Heymanns Verlag, Köln/Berlin/Bonn/München
Tipke	Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1973
Tipke-Kruse	Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 2.- 4. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
Ule	Verwaltungsgerichtsbarkeit, 2. Auflage, Carl Heymanns Verlag, Köln-Berlin

Ule-Becker	Verwaltungsverfahren im Rechtsstaat, G. Grote'sche Verlagsbuchhandlung KG, Köln/Berlin, 1964
V.	Anfechtungsklage nur innerhalb Jahresfrist? Der Steuerzahler 1973, Heft 3
-ves	Die Ergebnisse der Prüfungen der Finanzämter "Die Welt" vom 5. Juli 1971
Vonficht	Nochmals: Zur Bedeutung der Ausschlußfrist in § 76 VwGO, NJW 1967, Seite 1o7o f.
Wendt	Untätigkeitsklage nach Fristablauf, BB 1968, Seite 1213 f.
Werner	Rechtsbehelfsentscheidungen, Erich Fleischer Verlag, 197o (Ausgewählte Steuerfragen, Band 1o7)
Wetter-Barske	Leitsatzkartei der Rechtsprechung des BFH, Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht, Schäffer & Co. GmbH, Stuttgart
Woerner	Kostenentscheidung nach Erledigung einer Untätigkeitsklage in der Hauptsache, BB 1968, Seite 114
Wolff-Bachof	Verwaltungsrecht I, 9.Auflage, Verlag C.H.Beck, München, 1974
Wollny	Sollte das Institut der Sprungklage beibehalten werden? DStZ A 1972, Seite 57
Ziemer	Zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, insbesondere des Verfahrens, DStZ A 1965, Seite 289 ff.
Ziemer-Birkholz	Finanzgerichtsordnung, C.H.Beck Verlag, München, 1966
Ziemer-Haarmann	Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen, Wilhelm Stollfuß Verlag, Bonn und München, 1967, 1971
Schriftenreihe des BMF	Heft 13, Reform der AO, Wilhelm Stollfuß Verlag, Bonn, 197o

Rechtsprechungsverzeichnis

I. Bundesverfassungsgericht

Beschluß	22.4.1953	1 BvR 162/51	BVerfGE 2, 225
Beschluß	13.5.1953	1 BvR 74/51	BVerfGE 2, 287
Urteil	11.8.1954	2 BvK 2/54	BVerfGE 4, 31
Beschluß	17.3.1959	1 BvL 5/57	BVerfGE 9,194
Beschluß	12.1.1960	1 BvL 17/59	BVerfGE 10, 264
Urteil	11.7.1961	2 BvG 2/58	BVerfGE 13, 54
Beschluß	5.2.1963	2 BvR 21/60	BVerfGE 15, 275
Beschluß	20.1.1971	2 BvR 546/70	HFR 1971, 118

II. Reichsfinanzhof

Urteil	7.12.1928		StuW 1929, Nr. 176
Urteil	30. 1.1930	I A 370/29	RStBl. 1930, 151
Urteil	1. 2.1934	VI A 82/34	RStBl. 1934, 218
Gutachten des Gr. Senats	9. 4.1934	Gr.S.D 1/34	RStBl. 1934, 515
Urteil	18. 7.1934	IV A 109/34	RStBl. 1934, 978

III. Bundesfinanzhof

Gutachten des Gr. Senats	17. 4.1951	D 1/51 S	BStBl. 1951 III 107
Urteil	16.10.1953	III 145/52 U	BStBl. 1953 III 373
Urteil	7. 4.1954	II 97/53 S	BStBl. 1954 III 165
Urteil	29. 7.1954	V 50/54 U	BStBl. 1954 III 290
Urteil	9.12.1954	IV 437/53 U	BStBl. 1955 III 56
Urteil	25. 3.1955	III 81/54 U	BStBl. 1955 III 133
Urteil	17. 1.1956	I 242/54 U	BStBl. 1956 III 68
Urteil	26. 7.1956	V 164/65 S	BStBl. 1956 III 313
Urteil	9.10.1956	I 207/55 U	BStBl. 1956 III 382
Urteil	17. 1.1958	VI 163/55 S	BStBl. 1958 III 121
Urteil	23.10.1958	IV 199/57 U	BStBl. 1959 III 85
Urteil	3. 3.1959	I 76/57 S	BStBl. 1959 III 251
Urteil	24.6. 1959	I 136/57 U	BStBl. 1959 III 340
Urteil	29.10.1959	IV 579/56 S	BStBl. 1960 III 26
Urteil	27.11.1959	VI 174/59 U	BStBl. 1960 III 56
Urteil	13.11.1959	VI 124/59 U	BStBl. 1960 III 108

Beschluß/	9. 7.1959		
Urteil	5.11.1959	IV 131/57 U	BStBl. 1960 III 122
Urteil	22. 1.1960	VI 175/59 U	BStBl. 1960 III 178
Urteil	13. 1.1961	VI 129/60 U	BStBl. 1961 III 144
Urteil	28. 2.1961	I 234/60	HFR 1961, 134
Urteil	16. 2.1962	III 365/59 U	BStBl. 1962 III 204
Urteil	11.10.1961	II 73/60	HFR 1962, 33
Urteil	26.10.1963	III 229/62 U	BStBl. 1963 III 47
Urteil	26.10.1962	II 169/60 U	BStBl. 1963 III 219
Urteil	15.11.1962	IV 70/59 S	BStBl. 1963 III 270
Urteil	11.12.1963	VI 340/62 U	BStBl. 1964 III 98
Urteil	17. 4.1964	VI 140/63 U	BStBl. 1964 III 390
Urteil	9. 7.1964	IV 342/61 U	BStBl. 1964 III 492
Urteil	17. 9.1964	V 265/61 U	BStBl. 1964 III 569
Urteil	16. 7.1964	V 92/61 S	BStBl. 1964 III 634
Urteil	5. 9.1963	IV 205/63	HFR 1964, 55
Urteil	22. 4.1965	V 45/62 U	BStBl. 1965 III 384
Urteil	9. 5.1965	VI 109/62 U	BStBl. 1965 III 426
Urteil	30. 4.1965	III 25/65 U	BStBl. 1965 III 464
Urteil	2.10.1964	III 226/62	HFR 1965, 332
Urteil	2.10.1963	IV 325/61	HFR 1965, 378
Urteil	27. 1.1965	I 74/63	HFR 1965, 379
Urteil	6. 7.1965	VII 331/63	HFR 1965, 557
Urteil	29. 6.1965	I 323/62	HFR 1965, 562
Urteil	17. 5.1966	I 223/63	BStBl. 1966 III 404
Beschluß	13. 1.1966	IV 324/65	DB 1966, 568
Urteil	14.12.1965	VII 155/65	HFR 1966, 78
Beschluß	26. 4.1966	I S 3/66	HFR 1966, 357
Beschluß	10. 2.1967	III B 9/66	BStBl. 1967 III 182
Beschluß	24. 1.1967	II S 30/66	BStBl. 1967 III 205
Beschluß	25. 1.1967	I B 11/67	BStBl. 1967 III 253
Beschluß	27. 1.1967	VI R 155/66	BStBl. 1967 III 290
Beschluß	31. 1.1967	VI B 30/66	BStBl. 1967 III 292
Beschluß	30. 8.1967	VI B 63/67	BStBl. 1967 III 786
Urteil	3. 8.1966	IV R 75, 152/66	HFR 1967, 12
Urteil	15. 9.1967	III B 32/67	BStBl. 1968 II 46
Beschluß	22. 9.1967	VI B 19/67	BStBl. 1968 II 61
Beschluß des Gr. Senats	17. 7.1967	Gr.S. 1/66	BStBl. 1968 II 344
Beschluß	23. 2.1968	VI R 35/67	BStBl. 1968 II 352

Beschluß	9. 4.1968	I B 48/67	BStBl. 1968 II 471
Beschluß	25. 4.1968	VI R 76/67	BStBl. 1968 II 585
Beschluß	25. 4.1968	VI B 47/67	BStBl. 1968 II 608
Beschluß	21. 6.1968	III B 26/66	BStBl. 1968 II 742
Beschluß	6. 6.1969	III B 23/68	BStBl. 1969 II 438
Beschluß	4. 2.1970	I R 101/66	BStBl. 1970 II 222
Beschluß	5. 5.1970	II B 19/67	BStBl. 1970 II 551
Urteil	29. 1.1970	IV 162/65	BStBl. 1970 II 623
Urteil	13. 8.1970	V R 56/67	BStBl. 1970 II 767
Urteil	24. 9.1970	II R 37/70	BStBl. 1971 II 112
Beschluß	29. 1.1971	VII R 32/69	BStBl. 1971 II 307
Beschluß	13. 5.1971	V B 61/70	BStBl. 1971 II 492
Beschluß	1. 4.1971	I B 37,39/70	BStBl. 1971 II 529
Urteil	11. 8.1971	VIII 7/65	BStBl. 1972 II 2
Beschluß	29. 9.1971	I R 174/70	BStBl. 1972 II 19
Beschluß	31. 8.1971	VII R 36/70	BStBl. 1972 II 20
Urteil	24.11.1972	I R 116/71	BStBl. 1972 II 95
Urteil	27. 8.1971	VI R 206/68	BStBl. 1972 II 173
Beschluß	10.11.1971	I B 14/70	BStBl. 1972 II 222
Urteil	8. 2.1972	VIII R 41/66	BStBl. 1972 II 442
Urteil	14. 3.1972	VII R 9/69	BStBl. 1972 II 546
Urteil	19. 5.1972	III R 138/68	BStBl. 1972 II 703
Urteil	28. 4.1972	III R 119/70	BStBl. 1972 II 711
Urteil	18. 5.1972	V R 149/71	BStBl. 1972 II 771
Beschluß	23. 6.1972	VI B 57/71	BStBl. 1972 II 772
Beschluß	8.12.1971	VIII B 7/67	BB 1972, 343
Amtlich nicht	27. 6.1968	IV B 233/66	
veröffentlichte	27. 9.1968	VII B 129/67	
Entscheidungen	17. 2.1970	VII B 5-8, 73-76/68	BB 1972, 343
Beschluß	3.11.1972	III B 21/72	BStBl. 1973 II 227
Urteil	6.12.1972	I R 117/72	BStBl. 1973 II 228
Beschluß	5.12.1972	VIII R 73/71	BStBl. 1973 II 262
Beschluß	13.12.1972	VII B 83/71	BStBl. 1973 II 262
Urteil	24.10.1972	VIII R 8/69	BStBl. 1973 II 275
Urteil	24.10.1972	VIII R 108/72	BStBl. 1973 II 542
Beschluß	25. 5.1973	IV B 95/72	BStBl. 1973 II 665
Urteil	23. 6.1973	II R 47/72	BStBl. 1973 II 820
Urteil	13.11.1973	VII R 32/71	BStBl. 1974 II 111
Urteil	25.10.1973	VII R 15/71	BStBl. 1974 II 116
Beschluß	17.12.1973	III B 68/72	BStBl. 1974 II 246
Urteil	13.12.1973	I R 143/73	BStBl. 1974 II 433
Beschluß	2. 7.1974	VII B 105/73	BStBl. 1974 II 715
Beschluß	6. 8.1974	VII B 49/73	BStBl. 1974 II 748
Beschluß	8. 8.1974	IV R 131/73	BStBl. 1974 II 749

Urteil	13. 9.1973	II R 8o/72	HFR 1974, 12
Urteil	24. 7.1973	IV R 2o4/69	HFR 1974, 13
Beschluß	21. 8.1974	I B 27/74	BStBl. 1975 II 38
Beschluß	1.1o.1974	VII B 18/73	BStBl. 1975 II 2o1
Beschluß	11.12.1974	I B 46/74	BStBl. 1975 II 385
Beschluß	23. 1.1975	IV B 68-69/74	BStBl. 1975 II 386

IV. Finanzgerichte

Hessisches FG Kassel, Urt.	26. 8.1954	III 576/54	EFG 1955, 27
FG Rheinland-Pfalz, Urt.	25. 7.1956	I 9/56	EFG 1956, 316
FG Nürnberg, Urt.	26.11.1959	IV 41/56 u. 156/57	EFG 196o, 275
FG Hannover, Urt.	21.12.1959	V 42/59	EFG 196o, 322
FG Nürnberg, Urt.	24. 3.196o	II 166/58	EFG 196o, 473
FGMünchen, Urt.	8. 2.1962	IV 7/62	EFG 1962, 42o
FG Hamburg, Urt.	13.12.1961	II 35/61	EFG 1962, 465
FG Hamburg, Urt.	13. 4.1962	IV 2o7/61 H	EFG 1963, 79
FG Kassel, Urt.	4. 7.1962	V 148/62	EFG 1963, 132
FG München, Urt.	23.1.1963	III (II) 421/6o	EFG 1963, 368
FG Düsseldorf, Urt.	16.11.1962	V 11/62 G	EFG 1963, 372
Nieders.FG Hannover, Urt.	4. 4.1963	V 93/62	EFG 1963, 536
FG Düsseldorf, Urt.	28. 3.1963	IV 22-23/63 Z	EFG 1963, 577
FG Rheinl.-Pfalz, Beschl.	6. 9.1963	III 14o/64	EFG 1964, 132
FG Kassel, Urt.	3. 9.1963	I 5o3/63	EFG 1964, 133
FG Nürnberg, Urt.	28.1o.1963	IV 122-123/63	EFG 1964, 243
FG München, Urt.	18.12.1963	II 285/63	EFG 1964, 348
FG Berlin, Beschl.	29. 3.1966	III 53/64	EFG 1966, 521
Hessisches FG, Beschl.	2. 9.1966	III 43/66 B	EFG 1967, 26
FG Rheinl.-Pfalz, Urt.	17.1o.1966	II 113/66	EFG 1967, 83
FG Münster, Urt.	24.1.1967	VII 3474/66 A	EFG 1967, 182
FG München, Beschl.	12. 4.1967	IV 141/66	EFG 1967, 357
FG Berlin, Urt.	28. 4.1967	III 49/67	EFG 1967, 462
Hessisches FG,Beschl.	13. 6.1967	III 1963/66	EFG 1967, 465
FG Hamburg, Urt.	17. 8.1967	I 5o9/66	EFG 1967, 623
FG Bremen, Urt.	28. 7.1967	II 1273/67	EFG 1968, 73
FG Hamburg, Beschl.	8.12.1967	IV b 933/67N	EFG 1968, 133
FG Düsseldorf, Beschl.	17. 1.1968	IV 127o/67 Z	EFG 1968, 134
FG Düsseldorf Sen. in Köln, Urt.	28. 5.1968	VII 73-75/67A	EFG 1968, 465
FG Hamburg, Beschl.	12. 1.1968	IV a 5o6/67H(IV)	ZfZ 1968,2E
FG München, Urt.	21.1o.1968	I 156/68 KiSt 1	EFG 1969, 84
FG Hamburg, Beschl.	18.12.1968	V 233/68	EFG 1969, 129
FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Beschl.	15.11.1968	II 9o54/67 Z	EFG 1969,136

FG Berlin, Urt.	1.11.1968	III 619/67	EFG 1969, 2o8
Niedersächs. FG, Urt.	6.12.1968	V 181/66	EFG 1969, 245
FG Baden-Württemberg, Außensen. Freiburg, Urt.	18. 4.1969	II 567/67Z	EFG 1969, 411
FG Hamburg, Beschl.	1o.3.1969	IVb 552/67 N (V)	EFG 1969, 413
FG Hamburg, Urt.	1o.3.1969	IVb 552/67 N (V)	EFG 1969, 416
FG Düsseldorf, Beschl.	25. 9.1969	IX 137/69L	EFG 1969, 6o8
FG Bremen, Urt.	14. 1.1969	II 1274/67	ZfZ 1969, 343
FG Hamburg, Urt.	3.12 1969	I 37/69 (VI)	EFG 197o, 182
FG Bremen, Urt.	28.1o.1969	II 1935/67	EFG 197o, 375
FG München, Urt.	26. 2.197o	IV 74/67	EFG 197o, 459
FG Münster, Beschl.	7. 9.197o	V 374/7o U	EFG 197o, 618
FG Düsseldorf, Sen. in Köln, Beschl.	28.11.1969	VIII 556-557/67E	NWB, Eiln.197o, F.1, 15
FG Berlin, Urt.	14. 8.197o	III 16/7o	EFG 1971, 9o
FG Hamburg, Urt.	21.12.197o	V 131/69N	EFG 1971, 188
Niedersächs. FG, Urt.	15.1o.197o	II 15o/7o	EFG 1971, 234
FG Hamburg, Urt.	19.1.1971	IVa 919/67 H (IV)	EFG 1971, 265
FG Hamburg, Urt.	12.2.1971	IVa 969/67 H (IV)	EFG 1971, 266
FG Münster, Urt.	23.6.1971	VIII-V 527/7o L	EFG 1971, 585
FG Bremen, Urt.	24. 6.1971	II 63/7o	EFG 1971, 62o
FG München, Urt.	12.8.1971	IV 115/7o GrE 1, 2	EFG 1972, 129
FG Baden-Württemberg, Außensen. Freiburg, Beschl.	28.12.1971	II 117/71	EFG 1972, 13o
FG Rheinl.-Pfalz, Zw.Urt.	1. 2.1972	II 12o/71	EFG 1972, 2o5
FG Münster, Urt.	27.1o.1971	VII 764/71 E	EFG 1972,248
Schleswig-Holstein.FG,Urt.	13. 6.1972	III 16/72	EFG 1972, 448
FG Düsseldorf, Sen. in Köln,Vorbescheid	15.8.1972	IV 224/71 Bew.	DStZ B 1972, 438
FG Düsseldorf, Sen. in Köln, Urt.	24.11.1971	VI 87/71	NWB, Eiln. 1972, F.1, 15
FG Düsseldorf, Sen. in Köln, Urt.	29.11.1972	VIII 246/71 G	EFG 1973, 119
Hessisches FG, Urt.	1. 2.1973	II 11o/72	EFG 1973, 334
Hessisches FG, Urt.	6.11.1973	VII 1o3/73	EFG 1974, 155
Schleswig-Holstein. FG, Urt.	2o.11.1973	III 118/73	EFG 1974, 156
FG Bremen, Urt.	2o.11.1973	II 2o3/73	EFG 1974, 162

V. Bundesverwaltungsgericht

Urteil	18.12.1953	II C 1o5/53	BVerwGE 1, 55
Urteil	24. 6.1954	V C 78/54	BVerwGE 1, 159

Beschluß	3o. 8.1962	III B 88/61	VRspr. 15, 387
Urteil	27. 2.1963	V C 1o5/61	BVerwGE 15, 3o6
Urteil	14. 1.1965	I C 68/61	BVerwGE 2o, 146
Urteil	2o. 1.1966	I C 24/63	NJW 1966, 75o = BVerwGE 23, 135
Urteil	24. 2.1966	II C 45/64	HFR 1967, 217
Beschluß	9. 3.1966	III B 1o7, 65	NJW 1966, 1o43
Urteil	31. 8.1966	V C 42/65	BVerwGE 25, 2o
Urteil	2o. 1.1967	VII C 4/66	DVBl. 1967, 418 = BVerwGE 26, 54
Urteil	13.12.1967	IV C 124/65	NJW 1968, 955 = BVerwGE 28, 3o5
Urteil	28. 3.1968	VIII C 22/67	NJW 1968, 1643 = BVerwGE 29, 239
Beschluß	2. 1o.197o	VII B 151/69	HFR 1971, 173
Urteil	21. 4.1972	VII C 8o/7o	HFR 1972, 557
Urteil	23. 3.1973	IV C 2/71	HFR 1973, 453
Urteil	18. 5.1973	VII C 21/72	HFR 1974, 23

VI. Oberverwaltungsgerichte

OVG Hamburg	22. 9.1961	OVG Bf. I 25/61	NJW 1962, 833
OVG Münster	13.11.1963	III A 1772/59	DGStZ 1964, 89
VGH Kassel, Beschl.	28. 4.1967	B V 38/65	NJW 1968, 7o
OVG Münster	5. 6.1967	III B 66o/66	NJW 1968, 71
OVG Münster, Urt.	26. 4.1972	III A 34/71	DStZ E 1973, 55
BayVGH, Urt.	17. 5.1972	258 IV 71	DÖV 1973, 61

VII. Bundesgerichtshof

Urteil	29.11.1954	III ZR 84/53	BGHZ 15, 3o5
Urteil	31.3. 1963	II ZR 138/61	VersR 1963, 454
Urteil	17. 9.197o	III ZR 4/69	HFR 1971, 64

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	= anderer Ansicht
a.a.O.	= am angeführten Ort
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
abw.	= abweichend
a.E.	= am Ende
a.F.	= alte Fassung
AHD	= Außenhandelsdienst der Industrie- und Handelskammern, Jahr, Seite
allg.	= allgemein
Allg.T.	= Allgemeiner Teil
a.M.	= anderer Meinung
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung, Reichsabgabenordnung
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
AZO	= Allgemeine Zollordnung
BAnz.	= Bundesanzeiger
bay.	= bayerisch
BayVGH	= Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	= Der Betriebsberater, Jahr, Seite
Bd.	= Band
BdF (BMF)	= Bundesminister der Finanzen
Beil.	= Beilage
Beschl.	= Beschluß
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	= Bundesgesetzblatt
BGH(Z)	= Bundesgerichtshof (Entscheidungen des BGH, Sammlung)
Bp	= Betriebsprüfung
BpO (St)	= Betriebsprüfungsordnung (Steuer)
BStBl.	= Bundessteuerblatt, Jahr, Teil, Seite
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Band, Seite
BVerfGG	= Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
BVerwG	= Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	= Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts, Band, Seite
d.	= der/des
DB	= Der Betrieb, Jahr, Seite
d.h.	= das heißt
ders.	= derselbe
DGemStZ	= Deutsche Gemeindesteuerzeitung, Jahr, Seite
DÖV	= Die Öffentliche Verwaltung, Jahr, Seite
DStR	= Deutsches Steuerrecht, Jahr, Seite
DStZ A,B(E)	= Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A,B, Jahr, Seite
DVBl.	= Deutsches Verwaltungsblatt, Jahr, Seite
E-F	= Eyermann-Fröhler, Kommentar zur VwGO
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte, Jahr, Seite
EStDV	= Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
f., ff.	= folgend (e)
FA	= Finanzamt

FG = Finanzgericht
FGO = Finanzgerichtsordnung
FinMin = Finanzminister (-ministerium)
FR = Finanzrundschau, Jahr, Seite
FVG = Finanzverwaltungsgesetz
gem. = gemäß
GewStG = Gewerbesteuergesetz
GG = Grundgesetz
GKG = Gerichtskostengesetz
Gr.Sen. = Großer Senat
Halbs. = Halbsatz
HFR = Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, Jahr, Seite
H-H-Sp. = Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur AO und FGO
i.d.F. = in der Fassung
i.d.R. = in der Regel
i.e.S. = im engeren Sinn
Inf. = Die Information, Gruppe, Seite
i.R.d. = im Rahmen der/des
i.V.m. = in Verbindung mit
i.w.S. = im weiteren Sinn
jur. = juristisch (e)
Komm. = Kommentar
KStG = Körperschaftsteuergesetz
LAG = Lastenausgleichsgesetz
LStDV = Lohnsteuerdurchführungsverordnung
m.a.W. = mit anderen Worten
MDR = Monatsschrift für deutsches Recht, Jahr, Seite
n.F. = neue Fassung
NJW = Neue Juristische Wochenschrift, Jahr, Seite
Nr. = Nummer
NWB - F. = Neue Wirtschaftsbriefe, Fach, Seite
o.a. = oben angeführt (e)
OFD = Oberfinanzdirektion
OVG = Oberverwaltungsgericht
Rd.Nr. = Randnummer
RdF = Reichsminister der Finanzen
RFH = Reichsfinanzhof
RGBl. = Reichsgesetzblatt
rkr. = rechtskräftig (es)
Rspr. = Rechtsprechung
RStBl. = Reichssteuerblatt, Jahr, Seite
S. = Seite
SGG = Sozialgerichtsgesetz
sog. = sogenannte (r)
StBp = Die steuerliche Betriebsprüfung, Jahr, Seite
StEK = Steuererlasse in Karteiform
Stpfl. = Steuerpflichtige (r)
StPO = Strafprozeßordnung
StuW = Steuer und Wirtschaft, Jahr, Seite
Tz. = Textziffer
u. = und
u.a. = und andere, unter anderem
Urt. = Urteil
UStG = Umsatzsteuergesetz
u.U. = unter Umständen
VA = Verwaltungsakt
Verf. = Verfasser
VersR = Versicherungsrecht, Jahr, Seite
VRspr. = Verwaltungsrechtsprechung, Band, Seite
VG = Verwaltungsgericht

VGH	= Verwaltungsgerichtshof
vgl.	= vergleiche
VO	= Verordnung
VStG	= Vermögensteuergesetz
VwGO	= Verwaltungsgerichtsordnung
z.B.	= zum Beispiel
ZfZ	= Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Jahr, Seite
ZG (ZollG)	= Zollgesetz
Ziff.	= Ziffer
ZPO	= ZivilprozeßOrdnung

Einleitungsgedanken - Abgrenzung des Themas

Der Staatsbürger kann als Schuldner von Steuern im Sinne des § 1 AO nicht nur durch eine Verfügung oder sonstige Maßnahme, sondern auch durch das Unterbleiben einer solchen seitens der zuständigen Behörde in seinen Rechten verletzt oder sonstwie beeinträchtigt sein.
Wird über einen Antrag des Steuerpflichtigen auf Durchführung des Lohnsteuerjahresausgleichs nicht entschieden, eine Veranlagung nicht durchgeführt, eine begehrte Auskunft nicht erteilt, bleibt ein Erlaß- oder Stundungsgesuch unbearbeitet oder ein außergerichtlicher Rechtsbehelf unerledigt, wird ein gem. § 1oo Abs. 2 AO vorläufig ergangener Steuerbescheid nach Durchführung einer Betriebsprüfung nicht berichtigt oder verzögert sich die Erteilung einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung - um nur einzelne Fälle anzuführen, so ist der Bürger nicht schutzlos der Untätigkeit der Behörde ausgeliefert.
Ziel der Arbeit ist es aufzuzeigen, welche rechtlichen Möglichkeiten der Bürger besitzt, um ein Tätigwerden der zuständigen Finanzbehörde zu erreichen. Es soll dabei untersucht werden, wieweit der Rechtsschutz des Bürgers reicht, den Art. 19 Abs. 4 GG garantiert. Die Stellung des Bürgers als eines Gegenspielers der demokratischen Verwaltung soll - auch anhand von Beispielen - aufgezeigt und dabei herausgestellt werden, welchen Weg er - gleich ob förmlich oder nichtförmlich - einschlagen muß, um sein Ziel zu erreichen. Im Anschluß daran soll ferner darauf eingegangen werden, welche Möglichkeiten dem Bürger gegeben sind, Ersatz für einen etwa bereits erlittenen Schaden zu erlangen oder einen erst drohenden Schadenseintritt zu verhindern.
Es erscheint angebracht, am Eingang der Arbeit kurz auf die Organisation der Finanzverwaltung, einschließlich der kommunalen, einzugehen. Die Notwendigkeit

hierfür ergibt sich aus der Frage, mit welcher Behörde sich der Bürger im Einzelfall auseinanderzusetzen hat. Es sind dies nämlich nicht nur die staatlichen Finanzbehörden, die sich mit der Verwaltung der Bundes- und Landessteuern, der Zölle,Monopole etc.befassen, sondern auch Behörden der Kommunalverwaltung.
Bei der staatlichen Steuerverwaltung handelt es sich um einen Teilbereich der öffentlichen Verwaltung, deren Verfahren sich - soweit gesetzlich geregelt - nach der AO - und im Rechtsmittelverfahren nach der FGO - richtet. Für den Bereich der allgemeinen inneren Verwaltung, und hier besonders auf dem Gebiet der VwGO, haben sich bereits Lösungen herausgebildet, die für die Finanzverwaltung teils übernommen worden sind, teils auch sonst Beachtung finden müssen. Ein Vergleich zwischen den Regelungen der AO und der FGO einerseits, sowie denen der VwGO andererseits, ist daher nicht nur für die Behandlung des Themas reizvoll, sondern sogar notwendig. Außer Betracht bleiben darf somit auch nicht eine Auseinandersetzung mit dem sog.Speyerer Entwurf. Dies soll zusammen mit einer rechtspolitischen Würdigung im Rahmen einer Schlußbetrachtung erfolgen, wo die Frage zu stellen sein wird, ob die gegenwärtige Regelung des Schutzes des Bürgers bei Untätigkeit einer Behörde den Ansprüchen demokratischer Verwaltung entspricht, oder es angebracht erscheint, Verbesserungen einzuführen.
Wenn die vorliegende Arbeit das Thema aufgreift, was der Bürger unternehmen kann, wenn eine Finanzbehörde untätig bleibt, so stellt sich naturgemäß auch die Frage dahin, zu welchen Tätigkeiten die Behörde an und für sich verpflichtet ist. Daher ist im Anschluß an die Ausführungen über die Organisation der Finanzverwaltung ein Kapitel vorauszuschicken, das mit "Zusammenarbeit von Bürger und Behörde" überschrieben ist. Es soll hier besonders auf die Fürsorgepflicht des Staates gegenüber dem Bürger und dabei über die Aufgaben der Behörde hingewiesen werden. Unvermeidbar ist dabei allerdings zum Teil, daß hier Bereiche angeschnitten werden, die z.B. bei der Untersuchung der Frage der Begründetheit von Rechtsbehelfen

oder Rechtsmitteln sowie von Ausgleichsansprüchen miterwähnt werden müssen.

Zur Abgrenzung des Themas sei noch auf folgendes besonders hingewiesen:
Wenn bei der vorliegenden Untersuchung die Untätigkeit der "Finanzbehörden" angesprochen wird, so ist dieser Bereich zu weit gefaßt, da eine Vielzahl von Behörden hiervon betroffen wäre. Soweit nicht im einzelnen besonders veranlaßt, soll die Untätigkeit des Finanzamts als der wichtigsten der mit der Erhebung von Steuern befaßten Behörde behandelt werden. Auf Besonderheiten wird nur dort eingegangen, wo das entsprechende Verfahrensrecht besondere Regelungen trifft und wo dies zur Abrundung des Themas dieser Arbeit angebracht erscheint.

1. Kapitel

Die Finanzbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden

Da sich diese Arbeit in erster Linie, wenn auch nicht ausschließlich, mit Rechtsschutzfragen befaßt, erscheint es nicht nur sinnvoll, sondern nötig, einleitend kurz darauf einzugehen, welche Stellen des Staates (d.h. Behörden) sich mit der Verwaltung der Finanzen befassen. Damit ist die Frage nach der Verwaltungshoheit gestellt, deren Beantwortung sich im wesentlichen in Art. 1o8 GG und im Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) vom 3o. August 1971 [1] findet. Nur durch einen Hinweis auf diesen Fragenkomplex kann nämlich geklärt werden, wer im konkreten Einzelfall "Gegner" des betroffenen Bürgers ist. Daß hierbei nicht jedes Tätigwerden einer Behörde angesprochen werden kann, ist bei der Vielfalt der Aufgaben der einzelnen Stellen selbstverständlich. Eine grobe Übersicht muß deshalb genügen, damit nicht der Rahmen der gestellten Aufgabe gesprengt wird.

1. Die Regelungen des GG

Mit der Finanzverwaltung, also der Frage der Verwaltungshoheit, befaßt sich das GG in seinem Art. 1o8. [2] Danach werden Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer [3] und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. Der Aufbau dieser Behörden wird gem. Art. 1o8 Abs. 1 Satz 2 GG durch Bundesgesetz geregelt.

---

[1] BGBl. 1971 I 1426

[2] Fassung durch das 21. Änderungsgesetz zum GG vom 12.5.1969, BGBl. I 359

[3] Siehe §§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ; 21 UStG 1967

Nach Art. 1o8 Abs. 2 GG werden die übrigen Steuern, d.h. also alle Besitz- und Verkehr-steuern, wie z.B. die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen- oder Umsatzsteuer, durch Landesfinanzbehörden verwaltet. Soweit die Landesfinanzbehörden Steuern verwalten, die ganz (d.h. als sog. Bundessteuern) [1] oder zum Teil (als sog.Gemeinschaftssteuern) [2] dem Bund zufließen, werden sie im Auftrage des Bundes tätig; Art. 1o8 Abs. 3 GG.

Auf die Frage nach der dogmatischen Einreihung der verschiedenen Verwaltungsformen im Rahmen der Art. 84 ff GG braucht hier nicht eingegangen zu werden. Entscheidend ist nämlich für den Bürger in erster Linie, welche Behörde in seinem konkreten Fall untätig geblieben ist bzw. hätte tätig werden müssen.

Für die den Gemeinden bzw.Gemeindeverbänden allein zufließenden Steuern kann gem. Art. 1o8 Abs. 4 Satz 2 GG die den Landesfinanzbehörden zustehende Verwaltung durch die Länder ganz oder zum Teil den Gemeinden bzw. Gemeindeverbänden übertragen werden. Hierbei handelt es sich in erster Linie um die sog.Realsteuern, also die Gewerbe- und die Grundsteuer. [3]

Damit ist zunächst einmal durch das GG eine grobe Aufgabenverteilung vorgenommen: Es ist also zwischen Bundes-, Landes- und Gemeindebehörden zu unterscheiden.

2. Die Regelungen durch das FVG vom 3o. August 1971

Art. 1o8 GG findet, soweit er Bundes- und Landesfinanzbehörden anspricht, seine nähere Ausgestaltung durch das FVG. Dieses Gesetz bestimmt nicht nur im einzelnen

---

[1] vgl. Art. 1o6 Abs. 1 GG
[2] Vgl. Art. 1o6 Abs. 3 GG
[3] Vgl. Art. 1o6 Abs. 6 GG, § 1 Abs. 3 AO

die Behörden, sondern umreißt auch deren Aufgaben.

Entsprechend der im allgemeinen vorherrschenden Dreistufigkeit der Verwaltung gliedern sich nach § 1 Abs. 1 FVG die Bundesbehörden in das Bundesministerium der Finanzen als oberste Behörde, die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden und die Hauptzollämter, einschließlich ihrer Dienststellen, sowie die Zollfahndungsämter etc. als örtliche, d.h. untere Behörden. Daneben bestehen noch bestimmte Oberbehörden.

Bei den Landesfinanzbehörden ist dementsprechend zwischen den obersten Landesbehörden (Finanzminister und - senatoren der Länder), den Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden und den Finanzämtern als örtliche (d.h. untere Behörden) zu unterscheiden; § 2 Abs. 1 FVG.

2.1. Die Oberfinanzdirektion (OFD) hat gem. § 8 Abs. 1 FVG Doppelcharakter, da sie sowohl Bundes- als auch Landesbehörde ist. [1] Bei Entscheidungen der OFD ist daher stets zu prüfen, ob sie als Bundes- oder als Landesbehörde tätig geworden ist. Handelt es sich um eine Entscheidung der Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung, so wird sie als Bundesbehörde tätig. Ein Tätigwerden als Landesbehörde liegt dagegen vor, wenn die Besitz- oder Verkehrsteuerabteilung eine Entscheidung trifft.

2.2. Wichtig ist auch der Hinweis darauf, daß die Hauptzollämter [2] und die Zollfahndungsstellen als Finanzämter im Sinne der AO gelten; § 1 Abs. 2 FVG. Dies dient im Ergebnis nur einer Klarstellung, da Zölle, deren Verwaltung die wichtigste Aufgabe der Hauptzollämter ist, unter den Begriff der Steuer fallen; § 1 Abs. 1 Satz 2 AO.

---

[1] Demgemäß ist der Oberfinanzpräsident, der Leiter der OFD, sowohl Bundes- als auch Landesbeamter; vgl. § 9 Abs. 1 und 2 FVG

[2] Die Zollämter, Grenzkontrollstellen, Zollkommisariate sind nur Dienststellen des Hauptzollamtes; § 1 Abs. 1 Nr. 4 FVG

Wenn also im Rahmen der Untersuchung von der (unteren Finanzverwaltungs-) "Behörde" die Rede ist, kann hierunter, je nach der besonderen Lage des Einzelfalles, ein Finanzamt oder ein Hauptzollamt fallen.

3. Die Verwaltung der Gemeindesteuern

3.1. Kommunale Steuerämter

Neben einem Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer [1] erheben die Gemeinden zur Bestreitung ihrer Ausgaben das ihnen zustehende Aufkommen der Realsteuern [2] und der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. [3] Zur letztgenannten Art von Steuern gehören u.a. die Vergnügungsteuer, die Schankerlaubnissteuer, die Jagdsteuer, die Hundesteuer, die Getränkesteuer, Kurtaxen und Fremdenverkehrsabgaben, die in den unterschiedlichen Kommunalabgabengesetzen der Länder und (ggf.) dem darauf beruhenden Ortsrecht ihre Rechtsgrundlage haben. Demgemäß ist die Regelung in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich.
Zur Verwaltung der o.a. Gemeindesteuern haben die Gemeinden im Rahmen ihrer Behördenorganisation örtliche Steuerämter (z.B. "Stadtsteueramt") eingerichtet, die letztlich die Funktion der Finanzämter (vor allem die Einziehung der o.a. Gemeindesteuern) übernommen haben.

3.2. Besonderheiten bei der Verwaltung von Gemeindesteuern

Der Rechtsschutz gegen Verfügungen (Steuerbescheide) der kommunalen Steuerämter ist in den einzelnen Ländern unterschiedlich geregelt. Dabei ist der Abgabenpflichtige entweder gehalten, die Rechtsbehelfe bzw. Rechtsmittel der VwGO zu ergreifen oder den Finanzrechtsweg

---

[1] Vgl. Art. 1o6 Abs. 5 GG

[2] Hierzu gehören gem. § 1 Abs. 3 AO die Grundsteuer und die Gewerbesteuer

[3] Vgl. Art. 1o6 Abs. 6 Satz 1 GG. Siehe hierzu weiter Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen vom 8.9. 1969, BStBl. 1969 I 613

zu beschreiten.
Sind an der Verwaltung der Steuern verschiedene Behörden der Finanzverwaltung im weitesten Sinne beteiligt, was bei den Realsteuern der Fall ist, so ergeben sich hier gewisse Besonderheiten:
So ist z.B. Grundlage für einen Gewerbesteuerbescheid, den die Gemeinde dem Steuerpflichtigen erteilt, der Gewerbesteuermeßbescheid, den das Finanzamt der Gemeinde mitteilt. [1] Sowohl gegen die Steuerpflicht an sich als auch gegen die Höhe des Steuermeßbetrages oder irgendwelche Zuschläge, die sich im Steuermeßbescheid finden, kann sich der Steuerpflichtige mit den Rechtsbehelfen der AO wenden. Zuständig ist hierbei das Finanzamt, das den angefochtenen Steuermeßbescheid erlassen hat. [2]
Gegen den Steuerbescheid selbst kann sich der Steuerpflichtige mit dem Widerspruch nach der VwGO wenden, wobei zur Entscheidung hierüber die Gemeinde, die den Bescheid erlassen hat, zuständig ist. [3] Bleibt die Entscheidung der Gemeinde über den Widerspruch aus, so ist die Klage zum örtlich und sachlich zuständigen Verwaltungsgericht nach §§ 75, 76 VwGO gegeben. Damit ist in diesen Fällen nicht der Finanz-, sondern der Verwaltungsrechtsweg gegeben. [4]

---

[1] Aus dem Produkt von Gewerbesteuermeßbetrag mal Hebesatz der Gemeinde ergibt sich erst der Betrag der Gewerbesteuer. Vgl. hierzu §§ 16, 25 GewStG

[2] §§ 14 GewStG; 1 Abs. 3 , 212 a, 228 ff AO

[3] §§ 212 b AO; 4,16,25 GewStG; 61 ff, 68 ff VwGO

[4] Wegen der unterschiedlichen Rechtsbehelfe in Gewerbesteuerangelegenheiten vgl. Thiele, Die Gewerbesteuer, NWB Fach 5, Seite 495, 64o ff

2. Kapitel

Die Zusammenarbeit von Bürger und Behörde

Das stetige Spannungsverhältnis zwischen dem einzelnen Bürger und der staatlichen Behörde berührt zwei verschiedene Bereiche: Der Tätigkeit der Verwaltung steht der Anspruch des Bürgers nach sachgerechter Behandlung seiner Begehren an die Verwaltung gegenüber. Da die Verwaltung aber nicht allein aus eigener Kenntnis handeln kann, ist sie auf die Mithilfe und Unterstützung des Bürgers angewiesen. Der Bürger kann die Verwaltung nicht sich selbst "überlassen", ihm obliegen vielmehr im weiten Umfang Mitwirkungspflichten. Andererseits besteht aber auch eine Fürsorgepflicht als Nebenfunktion der Verwaltung. Es obliegt der Finanzverwaltung und hier insbesondere der Steuerverwaltung, Steuern und sonstige Geldleistungen zur Bestreitung der öffentlich-rechtlichen Aufgaben zu erheben. [1] Die Grundlagen hierfür bilden diejenigen Unterlagen, die der Steuerschuldner den Behörden liefert. Ihn treffen daher Erklärungs-, Auskunfts- und weitere Pflichten, zu deren Durchsetzung auch Zwangsmaßnahmen durch die Behörde angeordnet werden können; §§ 2o2 f. AO.
Kommt der Steuerpflichtige den ihm obliegenden Pflichten nicht nach, so kann die Steuer geschätzt werden (§ 217 AO), was nicht selten nachteilige Folgen für ihn hat. Daß eine Veranlagung - mit möglichen Vorteilen für den Bürger - unterbleibt, ist in der Praxis kaum denkbar.
Macht die Behörde bei der Veranlagung - zu Lasten des Steuerpflichtigen - von der Möglichkeit der Aufklärung keinen Gebrauch, so verbleibt ihm letztlich nur der Weg, im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die erforderlichen Erklärungen nachzuholen und entsprechende Nachweise nachzubringen.

---

[1] vgl. § 1 AO

Auch dann, wenn der Steuerschuldner Vergünstigungen wie Erlaß, Stundung von Steuern, Anerkennungen etc. begehrt, kann die Behörde nur Entscheidungen treffen, wenn sie entsprechende Unterlagen hat. Diese beizubringen ist eine Verpflichtung des Bürgers, die in seinem eigenen Interesse liegt. Ein Untätigbleiben kann der Steuerpflichtige der Behörde dann nicht vorwerfen, wenn er selbst seinen, ihn treffenden Obliegenheiten nicht nachkommt. Allerdings obliegt es im bestimmten Umfang der Verwaltung, den Steuerpflichtigen angemessen zu informieren und zu unterstützen. [1]

1. Die Fürsorgepflicht der Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen

1.1. Die Verwaltungsdogmatik unterscheidet hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Bürger und Staat zwischen der Eingriffs- und Leistungsverwaltung.
Ausgehend von der sich stetig ausdehnenden staatlichen Fürsorge hat Forsthoff schon lange vor der Aktualisierung der Sozialstaatsklausel des Art. 2o Abs. 1 GG den von der Verwaltungslehre allgemein anerkannten Leitbegriff der Daseinsvorsorge geprägt. Er ist Anspruchsgrundlage des Bürgers gegen den Staat auf Gewährleistung bestimmter Mindestbedingungen seiner Existenz. Er umfaßt alles, was von Seiten der - leistenden - Verwaltung geschieht, um den Staatsbürger in den Genuß "nützlicher Leistungen" zu versetzen. Dabei steht die Bewältigung dieser öffentlichen Aufgabe nicht mehr im Belieben der Verwaltung.

Ziel des Sozialstaates ist es demnach immer mehr geworden, den Bürger bei der Entfaltung seiner Persönlichkeit zu unterstützen und zu fördern, ihm im Rahmen der Entwicklung seiner Person behilflich zu sein. Der Bürger soll nicht mehr für den Staat da sein, wie es das absolutistische Staatssystem verlangte,

---

[1] vgl. § 2o4 AO

vielmehr soll der Staat für den Bürger da sein. [1]

Die Finanzverwaltung ist eine typische Eingriffsverwaltung. Sie leistet nicht im Sinne eines zwischen ihr und dem Bürger bestehenden Leistungsverhältnisses, sondern sie fordert Leistungen ohne besondere Gegenleistung.

Am deutlichsten kommt dies bereits in § 1 AO zum Ausdruck: Danach sind Steuern einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Wenn in § 1 Abs. 1 Satz 2, 2. Halbsatz AO die Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge vom Steuerbegriff ausgenommen werden, so wird der Charakter der Finanzverwaltung als Eingriffsverwaltung noch deutlicher. Greift die Finanzverwaltung zur Erfüllung ihrer Aufgaben in besonders intensiver Weise in die wirtschaftliche und erforderlichenfalls auch private Sphäre des Steuerpflichtigen ein (Steuerliche Behandlung des Unterhalts geschiedener Ehegatten, Aussteuer etc.), so wäre es verwunderlich, wenn den im Besteuerungsverfahren weitgehend vorhandenen Mitwirkungspflichten des Bürgers nicht auch eine entsprechende Gegenpflicht der Verwaltung im Sinne einer Fürsorgepflicht gegenüber dem Bürger gegenüberstünde. Diese kann allerdings nicht wie bei der Leistungsverwaltung als Hauptfunktion (vgl.Forsthoff), sondern nur als Nebenfunktion in Betracht kommen.

---

[1] Vgl. für Vorstehendes Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, I.Band, Allgemeiner Teil, 9.Aufl., Seite 340 ff; Wolff-Bachof, Verwaltungsrecht I, 9.Aufl., Seite 50 ff; Forsthoff, Die Verwaltung als Leistungsträger, 1938; ders. Der Staat der Industriegesellschaft, 1971, Seite 75 ff; s.a. Urteil des BGH vom 17.9.1970, HFR 1971, S. 64: "Der Beamte hat Helfer des Staatsbürgers zu sein. Er darf daher nicht 'sehenden Auges' zulassen, daß ein bei ihm vorsprechender Bürger Schaden erleidet, den der Beamte durch einen kurzen Hinweis oder eine entsprechende Aufklärung vermeiden kann, sondern soll von diesem Bürger einen - von dem Beamten erkannten oder von ihm erkennbaren - vermeidbaren Schaden fernhalten".

1.2. Die rechtlichen Grundlagen für das Verhalten der Verwaltung im aufgezeigten Sinne finden sich in den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsrechts. Daneben bestehen aber auch besondere gesetzliche Vorschriften, die sich mit der Fürsorgepflicht der Verwaltung befassen.

1.2.1. Zur Klärung der Frage der Fürsorgepflicht ist zunächst darauf hinzuweisen, daß der an einem Verwaltungsverfahren beteiligte Bürger in ein engeres Rechtsverhältnis ("Verwaltungsverhältnis") tritt. Daß sich daraus auch für die Verhaltensweise der Verwaltung gegenüber dem beteiligten Staatsbürger Folgerungen im Rechtssinne ergeben, ist einleuchtend. Besonders muß dies für das Steuerrechtsverhältnis gelten, vor allem, wenn man sich vergegenwärtigt, daß es sich dabei nicht - wie oft bei der allgemeinen Verwaltung im Hinblick auf einen einzigen VA - um ein kurzfristiges, sondern um ein solches von längerer Dauer handelt. Es muß auf gegenseitiges Vertrauen gegründet sein, wenn es "funktionieren", d.h. nicht durch laufende Spannungen belastet sein soll. Dies hat zur Voraussetzung, daß es sich an den Prinzipien von Treu und Glauben und von Recht und Billigkeit orientiert; denn diese Prinzipien beherrschen alle Lebensbereiche, also auch diejenigen Beziehungen, die zwischen dem Finanzamt als Träger öffentlicher Gewalt und dem Steuerpflichtigen als Staatsbürger bestehen. Diese Prinzipien sind in allen Lebensbereichen zu wahren, weil sie der Sittlichkeit entsprechen, auch dort, wo kein positives Recht gegeben ist. Sie sind zwar auch eine Auslegungsregel, aber in erster Linie sind sie eine Verhaltensregel. [1]

---

[1] Vgl. Rupp, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, 1965, Seite 147: "Das Gesetzmäßigkeitsprinzip in der heutigen Verfassungslage muß eine Veränderung der Beziehungskomplexe Staatsbürger - Staat nach sich ziehen und zwar insofern, als dieses Verhältnis im Sinne einer Rechts- und Pflichtenkorrespondenz zwischen Staatsbürger und Verwaltung aufgefaßt werden muß."

1.2.2. Bei der Frage nach den positiven Rechtsgrundlagen, aus denen sich Erkenntnisse im Sinne des Themas gewinnen lassen können, tritt die Vorschrift des § 2o4 Abs. 1 Satz 2 AO in den Vordergrund.
Unter Heranziehung des als Auslegungsregel bereits erwähnten Grundsatzes von Treu und Glauben läßt sich aus dieser Vorschrift ableiten, daß nach dem Willen des Gesetzgebers sehr wohl im Einzelfalle ein fürsorgliches Handeln des Finanzamtes für den Steuerpflichtigen in Betracht kommen bzw. geboten sein kann. Diese Vorschrift wird weiterhin dahin ausgelegt, daß sie sich nicht allein auf die amtliche Ermittlungspflicht des Finanzamtes bezieht. Wäre sie lediglich dahin zu verstehen, so wäre sie überflüssig, weil diese Aussage bereits Satz 1 macht.
Der Vorschrift kann also der allgemeine Rechtsgedanke entnommen werden, daß die Finanzämter nach ihr verpflichtet sein können, über den Rahmen der Ermittlungspflicht hinaus auch fürsorglich für den Steuerpflichtigen zu handeln und das zu tun, was er an sich selbst tun müßte oder aber dieses Tun bei ihm anzuregen. Damit ist aber gleichzeitig gesagt, daß es nicht die Aufgabe des Finanzamtes ist, in vollem Umfang das Tätigwerden des Steuerpflichtigen abzuwarten.
Das Steuerermittlungsverfahren wird vom Legalitätsprinzip beherrscht. § 2o4 Abs. 1 AO verpflichtet das Finanzamt zur Sachaufklärung, räumt ihm also keine Opportunität, d.h. Entscheidungsfreiheit, darüber ein, ob es tätig werden soll oder nicht. Das Legalitätsprinzip ist die verfahrensrechtliche Seite des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das Gesetz ist dabei nicht nur Schranke, sondern auch Antrieb des Verwaltungshandelns. [1]

---

[1] Vgl. § 1 AO: " ... alle ..., auf die der Tatbestand zutrifft"

Ferner gilt das Untersuchungsprinzip, d.h. das Finanzamt hat den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Es trägt die Verantwortung für die und hat die Herrschaft bei der Sachaufklärung. Das Untersuchungsprinzip gilt auch im Erstattungs- und Vergütungsverfahren; denn Erstattungs- undVergütungsansprüche sind nur die Kehrseite des Steueranspruchs.
Auswirkung des Legalitäts- und Untersuchungsprinzips ist somit, daß die Aufklärung des Finanzamtes sich auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken muß. § 2o4 Abs. 1 Satz 2 AO sagt damit etwas Selbstverständliches. Er hält das Finanzamt zu Objektivität an, sagt ihm, daß es sich nicht einseitig als staatliches Organ zur Erzielung von Staatseinkünften sehen darf, sondern auch die berechtigten Belange des Steuerpflichtigen im Auge behalten muß. Die Verpflichtung zur Amtsermittlung zugunsten des Steuerpflichtigen findet ihre Grenze dort, wo ihre Erfüllung nicht mehr zumutbar ist.
Wo sich jedoch Zweifel und Lücken ergeben, haben die Finanzämter diese auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu beseitigen. Offenbare Irrtümer müssen sie beiseitigen. Es ist allerdings nicht Aufgabe des Finanzamtes, den Sachverhalt auf alle nur erdenklichen Ausnahmen hin zu erforschen. [1]

1.3. Die Fürsorgepflicht des Finanzamtes ist begrenzt, sie muß auch begrenzt sein.

1.3.1. Fürsorge kann sich auf die Gestaltung und die Auswirkung in Zukunft erst zu verwirklichender Tatbestände beziehen. Sie kann sich aber auch - und das ist gerade im Steuerrecht der Fall - auf bereits verwirklichte Tatbestände beziehen. Die Finanzverwaltung hat es in erster Linie mit "verwirklichten Tatbeständen" im Sinne des § 3 Abs. 1 StAnpG zu tun, wenn auch nicht ausschließlich. Eine gewichtige Ausnahme bildet in dieser Hinsicht auf dem Gebiet des Abgabenrechts z.B. die verbindliche Zollauskunft nach dem Zollgesetz, die sich auf einen erst in Zukunft eintretenden Tatbestand bezieht. [2]

---

[1] Vgl. hierzu dieEntscheidungen des BFH in BStBl. 1964 III 98, 39o, 492, 569

[2] Vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1956, V 164/65 S, BStBl. 1956 III 313

Soweit von der Fürsorgepflicht der Finanzämter die Rede ist, kann es sich aber in erster Linie nur um die Frage handeln, wieweit und in welcher Weise sie verpflichtet sind, nicht nur dafür zu sorgen, daß die Verwaltung im Anschluß an den gegebenen Steuertatbestand "zu ihrem Recht kommt", sondern sich auch bei der steuerlichen Behandlung dieses Tatbestandes Gedanken darüber zu machen, daß der Steuerpflichtige "zu seinem Recht kommt".

1.3.2. Damit grenzt sich andererseits die Fürsorgepflicht der Finanzämter von vorneherein und wesentlich von der Aufgabe und Tätigkeit der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe ab. Es kann von daher gesehen nicht die Aufgabe, keinesfalls aber die Pflicht der Finanzämter sein, den Steuerpflichtigen bei der Gestaltung künftiger Unternehmungen im weitesten Sinn zu beraten, auch nicht im Hinblick auf deren steuerliche Auswirkungen. Es kann auch nicht Sache des Finanzamtes sein, einem Unternehmer Auskunft darüber zu erteilen, wie er am besten Steuern sparen kann. Für welche wirtschaftlichen Maßnahmen sich ein Unternehmer entscheidet, ist auch im Hinblick auf deren steuerliche Auswirkungen allein seine Sache.
Die Fürsorgepflicht des Finanzamtes ist somit z.B. insoweit eingeschränkt, als Belange des Betriebes an sich berührt werden. So bestimmt § 4 Abs. 4 EStG, daß Betriebsausgaben solche Aufwendungen des Steuerpflichtigen sind, die durch den Betrieb "veranlaßt" sind. Das Finanzamt hat nicht zu prüfen, ob eine derartige Ausgabe notwendig war. Vielmehr ist allein der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb maßgebend. Eine Prüfung auf Zweckmäßigkeit, Nutzen, Notwendigkeit ect. ist nicht angebracht. Was für den Betrieb aufgewendet wird, bestimmt allein der Unternehmer, also der Steuerpflichtige selbst. Zwar sind unter dem Blickwinkel des § 12 EStG [1] etwa vorgetäuschte Absichten des

[1] Nichtabzugsfähigkeit von Kosten der privaten Lebensführung

Unternehmers, des Steuerpflichtigen also, zu beachten, so daß eine Aufklärung der wahren Absichten erforderlich wird. Kann diese Absicht nicht durch Belege etc. geklärt werden, so ist unter Umständen eine eidesstattliche Versicherung des Steuerpflichtigen gem. § 174 AO zu verlangen.

1.3.3. Wie vorstehend dargelegt wurde, findet die Fürsorgepflicht des Finanzamtes dort ihre Grenze, wo der Aufgabenbereich der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe einsetzt. Wann oder wo dies der Fall ist, ist am einzelnen Tatbestand zu ermessen, m.a.W.: Die Fürsorgepflicht ist situationsbedingt.
Sie kann erwachsen aus dem vom Finanzamt in Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nach § 2o4 AO festgestellten Tatbestand, aus einer Anregung des Steuerpflichtigen, aus einem Gespräch oder aus einer Verhandlung mit ihm. Sie kann insbesondere ihren Grund auch darin haben, daß dem Finanzamt durch die Vielzahl der von ihm bearbeiteten Fälle ein breiteres Erfahrungswissen zur Verfügung steht, als dem Steuerpflichtigen und auch seinem Berater. Es können dem Finanzamt Umstände bekannt und Hinweise gegeben sein, die es ihm zur Pflicht machen, sein Wissen nicht nur in dem gerade bearbeiteten Einzelfall, sondern fürsorglich handelnd auch im Interesse anderer Steuerpflichtiger nutzbar zu machen.

Für den Umfang und das Einsetzen der Fürsorgepflicht ist auch beachtlich, ob der Steuerpflichtige beraten ist, oder ob ihm, jedenfalls nach seinen steuerlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen die Inanspruchnahme eines Beraters geboten erscheinen muß und auch zuzumuten ist.Es wird grundsätzlich vertretbar sein, wenn das Finanzamt in der Frage seiner Fürsorgepflicht bei einem ausreichend beratenen Steuerpflichtigen einen anderen Maßstab anlegt, als bei einem Steuerpflichtigen, der seine Steuerangelegenheit ohne fremde Hilfe erledigen muß oder erledigt.Damit kann allerdings nicht gesagt sein, daß das Finanzamt nicht auch einem Berater gegenüber zu fürsorglichem Handeln durch Hinweise, Anregungen, Aufklärung etc. verpflichtet sein könnte.

Der BFH unterscheidet zwar auch vielfach zwischen einem beratenen und einem nicht beratenen Steuerpflichtigen. Er ist sich aber andererseits der Schwierigkeiten bewußt, die selbst für einen Berater durch die überstürzende Entwicklung der Dinge auf dem Gebiet des Abgabenrechts und durch die Kompliziertheit, sowie Vielfalt der steuerlichen Vorschriften gegeben sein können. [1]

Zur grundsätzlichen Fürsorgepflicht der Finanzämter sei noch auf folgendes hingewiesen:

Die Finanzämter können ihre Pflichten, wie die aufgezeigte Fürsorgepflicht, nur dann erfüllen, wenn sie sich der "administrativen Fürsorge" der Landes- und Bundesfinanzverwaltung sicher sind, die dahin geht, diejenigen sachlichen und personellen Voraussetzungen zu schaffen, die sie in die Lage versetzen, das zu tun, was von ihnen verlangt wird. Hierbei sei ebenso an eine zweckmäßige und übersichtliche Gestaltung der Vordrucke für die einzelnen Steuererklärungen gedacht wie an eine ausreichende und qualifizierte Ausbildung der Beamten. [2]

Gerade bei der Ausbildung der Beamten wird stets die Forderung erhoben, daß der Beamte unter Vermeidung einseitig fiskalischer Richtung auch gründlich auf dem Gebiet der Volkswirtschaft auszubilden ist. Die Frage der richtigen, praktischen, den Bedürfnissen der Wirtschaft entsprechenden Ausbildung dürfte auch für den Staat selbst von größtem Interesse sein, da hierdurch berechtigten Angriffen aus Kreisen der Steuerpflichtigen am besten vorgebeugt werden kann.

1.4. Der Umfang der Fürsorgepflicht im einzelnen

1.4.1. Die Auskunftserteilung als Teil der Fürsorge

Im Steuerrecht taucht der Begriff der Auskunft nur an wenigen Stellen auf:

§ 385 AO - Die am Zerlegungsverfahren beteiligten Gemein-

---

[1] Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29.7.1954, V 5o/54, BStBl. 1954 III 29o

[2] Vgl. § 21 AO, Art. 1o8 Abs. 2 Satz 2 GG

den können von den Finanzämtern Auskunft über Fragen der Zerlegung verlangen;
§ 23 Abs. 1 ZollG - Verbindliche Zollauskunft der Oberfinanzdirektionen;
§ 56 LStDV [1] - Lohnsteueranrufungsauskunft durch das Finanzamt;
§ 128 LAG - Auskunft des Finanzamtes über Bestehen und Inhalt einer öffentlichen Last an einem Grundstück.

Von einer Auskunft spricht man dann, wenn eine Person oder Behörde jemandem ihre Meinung oder ihr Wissen über irgend etwas vermittelt oder ihn belehrend aufklärt.
Im deutschen Verwaltungsrecht gibt es keine allgemeine Auskunftspflicht der Behörde; [2] auch der AO ist - abgesehen von den obengenannten Fällen - eine solche nicht bekannt. Diese Tatsache und auch die im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH [3] bedeutsame Tragweite finanzamtlicher Auskünfte lassen jedoch generell nicht den Schluß zu, daß die Finanzämter Auskünfte überhaupt ablehnen können bzw. Auskünfte in jedem Fall nur unter Vorbehalt erteilen. Aufgrund der ihnen obliegenden Fürsorgepflicht können die Finanzämter nicht berechtigt sein, derart dem auskunftssuchenden Bürger entgegenzutreten.
So kann es z.B. nicht angehen, einen Steuerpflichtigen einfach abzuweisen, wenn er z.B. die Frist zur Stellung des Antrags auf Lohnsteuerjahresausgleich versäumt hat. Das Finanzamt sollte hier dem Steuerpflichtigen mitteilen, daß er u.U. einen Nachsichtantrag stellen kann und ihm klar und vorbehaltlos Auskunft über die nach den §§ 86, 87 AO zu ergreifenden Schritte geben.

---

[1] Ab 1.1.1975 s. § 42 e EStG 1975; die Vorschrift ist mit § 56 LStDV (a.F.) inhaltsgleich

[2] Siehe statt vieler: Allgemeine Dienstordnung für die Behörden des Freistaates Bayern vom 1. 9.1971, FMBl. 1971, 385 ff; § 7: "Die Erteilung von Auskünften steht grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde".

[3] Vgl. BFH-Urteil vom 23.1o.1958 IV 199/57 U, BStBl. 1959 III 85

1.4.1.1. Die verbindliche Zollauskunft

Nach § 23 ZollG erteilen die Oberfinanzdirektionen [1] auf Antrag eine verbindliche Auskunft über die Tarifstelle, zu der eine Ware gehört. Ist für die Ware ein günstigerer Vertragstarif festgesetzt, so wird die Auskunft auch über die Tarifstelle des Vertragstarifs erteilt (vgl. § 22 ZollG). Verbindliche Auskünfte über den anderen Bemessungsfaktor des Zolls, den Zollwert, sowie über zollrechtliche Vergünstigungen und weitere Einzelheiten können jedoch nicht gegeben werden. [2]

Die Oberfinanzdirektion kann den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zollauskunft nur dann ablehnen, wenn er nicht die erforderlichen Angaben enthält und der Antragsteller auf Rückfrage seine Angaben nicht oder nicht ausreichend ergänzt. Die Erteilung der Auskunft ist damit nicht in das Ermessen der Behörde gestellt; sie ist, wenn ein ausreichender Antrag vorliegt, zur Auskunft verpflichtet.

1.4.1.2. Die Anrufungsauskunft im Lohnsteuerverfahren

Nach § 56 LStDV [3] hat das Finanzamt der Betriebsstätte auf Anfrage eines Beteiligten am Lohnsteuerverfahren -d.h. Arbeitgeber und Arbeitnehmer - darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Diese Anrufungsauskunft betrifft nur das Lohnsteuerabzugsverfahren und die Haftung für Lohnsteuer, sie ist aber keine Entscheidung über den Steueranspruch und keine Steuerfestsetzung. [4]

---

[1] Wegen der örtlichen und sachlichen Zuständigkeit vgl. § 28 AZO

[2] Vgl. Mittelbach, Steuerauskünfte und Steuerklauseln , 1967, Seite 89

[3] Ab 1.1.1975 nunmehr § 42 e EStG 1975 (s.a.Anm. zu 1.4.1, vorgehende Seite)

[4] Vgl. Peter, Wesen und Wirkung der Anrufungsauskunft im Lohnsteuerrecht, NWB Fach 6, Seite 1219

Es ist demnach möglich, von dem zuständigen Finanzamt [1] eine Auskunft darüber einzuholen, ob ein Steuerpflichtiger Arbeitnehmer oder Gewerbetreibender ist, wie die Lohnsteuer zu berechnen ist, ob eine bestimmte Zuwendung an einen oder mehrere Arbeitnehmer zum Arbeitslohn gehört, wie hoch die Sachbezüge als Arbeitslohn zu bewerten sind etc ..

Durch die Anrufungsauskunft tritt keine rechtliche Bindung an die in der Auskunft vertretene Rechtsansicht oder Tatsachenwürdigung ein, wie das bei der bindenden Zollauskunft der Fall ist. Die Auskunft enthält keine Entscheidung über einen Steueranspruch und bindet das Finanzamt auch dann nicht, wenn der Sachverhalt, zu dem die Auskunft erteilt worden ist, später verwirklicht wird. Das Finanzamt kann nach der Rechtsprechung seine in der Anrufungsauskunft vertretene Auffassung ändern, was sogar rückwirkend geschehen kann. [2] Allerdings dürfte dieser Grundsatz nicht uneingeschränkt gelten, sondern vielmehr werden sich Ausnahmen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben. [3] Nach den Grundsätzen des Vertrauensschutzes ist die Bindung an die Anrufungsauskunft bei Arbeitgebern stärker ausgeprägt, als bei Arbeitnehmern, was darin seine Stütze findet, daß sie das notwendige Gegenstück zur Pflicht des Arbeitgebers ist, als verwaltungsfremde Stelle den Steuerabzug vorzunehmen und bei unrichtigem Steuerabzug persönlich zu haften. [4]

---

[1] Die Zuständigkeit richtet sich nicht nach § 16 StAnpG, sondern nach § 43 LStDV, also dem Betrieb oder Betriebsteil des Arbeitgebers, in dem die Lohn- und Lohnsteuerberechnung vorgenommen wird und die Lohnsteuerkarten der Arbeitnehmer aufbewahrt werden.

[2] Vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1959, VI 124/59 U, BStBl. 1960 III 1o8

[3] Vgl. BFH-Urteil vom 9.5.1965, VI 1o9/62 U, BStBl. 1965 III 426: "Es ist in der Regel unbillig, den Arbeitgeber im Haftungsverfahren in Anspruch zu nehmen, wenn die Finanzbehörde ihm eine unrichtige Auskunft erteilt hat ... Aber: Der Arbeitgeber muß sich laufend über die Rechtslage informieren."

[4] Vgl. Harz-Over, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, Stichwort "Auskunft", Anm. 1

Anders verhält es sich beim Arbeitnehmer: Das Finanzamt kann ihn selbst dann für die geschuldete Steuer in Anspruch nehmen, wenn es ihm oder seinem Arbeitgeber eine unzutreffende Anrufungsauskunft erteilt hat. Der Arbeitnehmer ist nämlich nach § 38 Abs. 3 EStG stets Steuerschuldner hinsichtlich der Lohnsteuer; der Arbeitgeber dagegen nur Haftungsschuldner.

1.4.1.3. Die Auskunft nach § 128 LAG

Bedingt durch die schwierige und schwer durchschaubare Gesetzgebung im Rahmen des Lastenausgleichs ist das Finanzamt, bzw. das nach § 139 LAG hierfür besonders beauftragte Kreditinstitut, gesetzlich verpflichtet worden, bestimmten rechtlich interessierten Personen über Bestehen, Inhalt und Rang der Hypothekengewinnabgabeschuld, soweit eine Umstellungsgrundschuld aufgrund des Hypothekensicherungsgesetzes entstanden ist, Auskunft zu geben. [1]

1.4.1.4. Die Auskunft gem. § 385 AO

Die Pflicht des Finanzamtes zur Auskunftserteilung an die Gemeinde im Rahmen des Zerlegungsverfahrens entspringt dem Interesse der Gemeinde an der Zuteilung der Gewerbesteuer. Sie ist als Ausfluß des den Gemeinden nach § 36 Abs. 2 - 4 AO zustehenden Mitwirkungsrechts bei der Steuerfestsetzung anzusehen.

1.4.1.5. Zusammenfassung

Wenn das Finanzamt in den vorbeschriebenen ersten drei Fällen verpflichtet ist, auf Antrag des Steuer- oder Abgabepflichtigen diesem eine Auskunft zu erteilen, so wird man dem Inhalt einer solchen Auskunft eine verbindliche Wirkung nicht absprechen können. Hierauf deuten schon die einzelnen Auskunftstatbestände hin, deren Besonderheit es ist, daß der Bürger ein berechtigtes Interesse an dieser Auskunft bestitzt, um sich je nach deren Inhalt in seinen wirtschaftlichen oder geschäftlichen Dispositionen entsprechend

[1] Vgl. Maasen, Regelungen mit dem Finanzamt, Seite 45

einstellen zu können. Es ist natürlich erforderlich, daß er den Sachverhalt vollständig und richtig dem Finanzamt unterbreitet und sich bei seinen späteren Maßnahmen im Rahmen der erteilten Auskunft gehalten hat.
Das Institut der allgemeinen Auskunftspflicht einer Finanzbehörde ist im geltenden Recht nicht verankert, es ist auch nicht im Entwurf einer neuen AO vorgesehen. Eine Ausnahme ist im Rahmen der §§ 185-188 AO - E 1974 [1] geplant, wo eine gesetzliche Regelung der verbindlichen Zusage aufgrund einer Außenprüfung vorgesehen ist. [2]

1.4.2. Die Fürsorgepflicht des Finanzamtes im Rahmen der Veranlagung

Als Hauptaufgabe des Finanzamtes ist neben der Verwaltung der Fälligkeitssteuern die Bearbeitung der Veranlagungssteuern anzusehen. Während bei den Fälligkeitssteuern der Steuerpflichtige die Steuer zu gesetzlich bestimmten, wiederkehrenden Terminen selbst berechnen, erklären und bezahlen muß - z.B.Mineralölsteuer, Biersteuer, Umsatzsteuer-Vorauszahlungen, Lohnsteuer - setzt bei den Veranlagungssteuern das Finanzamt die geschuldete Steuer in einem Bescheid fest; deren Fälligkeit wird dem Steuerbürger gleichzeitig durch diesen Bescheid bekanntgegeben (hierzu gehören die Einzelsteuern, wie Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer,Gesellschaftsteuer, auch Zölle, ferner die Vorauszahlungen und Abschlußzahlungen auf Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und

---

[1] Bundestagsdrucksache 7/79 vom 25.1.1973, Sachgebiet 610; vorher §§ 145-148 AO - E 1969

[2] Zur Reform der AO auf diesem Gebiet - auch kritisch - vgl. "Reform der AO", Schriftenreihe des BMF, Heft 13, Wilhelm Stollfuß Verlag, Bonn, Seite 31 - Bericht des Arbeitsausschusses für die Reform der AO; Klein, Zum Stand der Steuerreform, DStZ A 1970; Seite 305, 308; ohne Verf.-Angabe, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, DB 1970, Seite 2293, 2295

Ergänzungsabgabe.
Gerade im Bereich der Veranlagung zu einer bestimmten Steuer können Probleme der Fürsorgepflicht des Finanzamtes auftreten, nämlich dann, wenn es einen Bescheid aufgrund bestimmter Voraussetzungen erlassen hat, sich diese aber später wieder ändern. Ein Fall aus dem Bereich der Einkommensteuer mag dies veranschaulichen:
Grundlage der Festsetzung einer Einkommensteuerschuld bildet in nicht wenigen Fällen, vor allem bei Beteiligung des Steuerschuldners an einem Unternehmen, der Feststellungs- oder Grundlagenbescheid im Sinne der §§ 214, 215 AO. Wird ein solcher Bescheid z.B. durch eine Rechtsbehelfsentscheidung oder durch eine Berichtigungsfeststellung geändert, so sind die Folgebescheide - also z.B. der Einkommensteuerbescheid - von Amts wegen durch neue Bescheide zu ersetzen; § 218 Abs. 4 AO. Dies gilt selbst dann, wenn der Folgebescheid bereits unanfechtbar geworden ist; § 218 Abs. 4 Satz 2 AO.
Mit der Änderung des Folgebescheids kann bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit des Feststellungsbescheids gewartet werden. Das Finanzamt ist aber auf jeden Fall verpflichtet, einen Folgebescheid zu erlassen, wenn er zu einer Steuererstattung führt und die Anfechtung des Grundlagenbescheids allenfalls eine noch höhere Erstattung auslösen kann. [1]

1.4.3. Die Fürsorgepflicht im Rahmen antragsbedingter Steuervergünstigungen

Im Rahmen der Vergünstigungen tritt der Gedanke der Fürsorgepflicht des Finanzamtes besonders deutlich zu Tage. Es fragt sich hier immer wieder, ob das Finanzamt verpflichtet ist, sich im Interesse des Steuerpflichtigen fürsorglich Gedanken darüber zu machen, ob eine Steuervergünstigung in Betracht kommt und ob es nach der Lage des Einzelfalles verpflichtet ist, für den Steuerpflichtigen handelnd dessen Antrag zu unter-

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 218 AO, RdNr. 3

stellen oder jedenfalls einen solchen Antrag anzuregen. Schrifttum und Rechtsprechung haben sich immer wieder mit dieser Frage beschäftigt. [1]
RFH und BFH bekennen sich grundsätzlich zur Fürsorgepflicht des Finanzamts. So betont der RFH bereits, daß das Finanzamt bei Vorliegen entsprechender Anhaltspunkte rechtlich verpflichtet ist, bei dem Steuerpflichtigen auf die Stellung eines für ihn günstigen Antrags hinzuwirken. [2] Dieser Ansicht wird im Schrifttum ziemlich uneingeschränkt zugestimmt. Aus der Rechtsprechung des BFH dürften die grundsätzlichen Ausführungen des Urteils vom 22. Januar 1960 von Bedeutung sein. [3]

---

[1] Vgl. Paulick in H-H-Sp., § 204 AO, Anm. 33;

[2] RFH-Urteil vom 7.12.1928, StuW 1929, Nr. 176

[3] VI 175/59, BStBl. 1960 III 178, 179: "Das Finanzamt, das wie jede staatliche Behörde nicht nur den Interessen des Staates, sondern auch denen des Staatsbürgers dient, hat den Steuerpflichtigen dort, wo es auf einen zwar eindeutig erklärten, aber sich für den Steuerpflichtigen offensichtlich ungünstig auswirkenden Antrag stößt, auf diese Auswirkung ebenso aufmerksam zu machen, wie auf die ungünstige Auswirkung einer unterlassenen Antragstellung, wenn es erkennt, daß der Steuerpflichtige eine ihm günstige Antragsmöglichkeit offensichtlich übersehen hat. Es kann aber ebenso selbstverständlich, zumal im Hinblick auf die von den Finanzämtern im Interesse aller Steuerpflichtigen zu bewältigende Massenarbeit und nicht zuletzt auch wegen des Widerspruchs zu der berechtigten Forderung nach Kleinhaltung des Beamtenapparates nicht Aufgabe des Finanzamts sein, bei Prüfung der Steuererklärungen auch darauf zu achten, ob der Steuerpflichtige jede sich ihm bietende Möglichkeit, Steuern zu sparen, ausgeübt hat."

Es wird somit klar umrissen, daß die Fürsorgepflicht des Finanzamts da einzusetzen hat, wo sich ein Fehlen des Antrags ganz offensichtlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt bzw. es der Steuerpflichtige besser unterlassen hätte, einen Antrag zu stellen. Andererseits bringen Rechtsprechung und Schrifttum klar zum Ausdruck, daß es nicht Aufgabe des Finanzamts sein kann, den Einzelfall genau dahin durchzuarbeiten, ob noch etwas für den Steuerpflichtigen zu "holen" ist. Die Arbeit der Finanzämter würde bei Bejahen dieser Pflicht in ungeheurem Maße zunehmen. Andererseits würde dies dazu führen, daß der Tätigkeitsbereich der Angehörigen der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe in unüberschaubarem Maße eingeschränkt werden würde. Eine solche Lösung wäre praktisch nicht durchführbar, aber auch nicht empfehlenswert. [1]

1.4.4. Die Fürsorgepflicht im Rahmen der Betriebsprüfung [2]

Wegen der laufend wachsenden Zunahme der Bedeutung der Betriebsprüfung, die sich in einem fortwährenden Ausbau der Betriebsprüfungsstellen dokumentiert, erscheint es angebracht, etwas ausführlicher auf die Fürsorgepflicht des Finanzamts bei Durchführung einer Betriebsprüfung einzugehen. [3] Es herrscht im allgemeinen eine weitverbreitete Unkenntnis über die Tätigkeit und vor allem die Befugnisse der Betriebsprüfungsstellen und deren Bedienstete. Vor allem aber wird die Tätigkeit der Betriebsprüfer nur als solche angesehen, die sich stets zuungunsten der Steuerpflichtigen auswirkt.

---

[1] Zur Fürsorgepflicht des Finanzamts im Hinblick auf verfahrensbestimmende Anträge vgl. das Urteil des BFH vom 27.11.1959, VI 174/59 BStBl. 1960 III 56

[2] Zur Rechtsgrundlage der Prüfungsmaßnahmen des Finanzamts vgl. § 162 Abs. 1o AO, sowie wegen der sog. Nachschau - durchgeführt durch Angehörige der Veranlagungsstellen, also nicht der Betriebsprüfungsstellen - § 193 Abs. 1 AO

[3] Die Ergebnisse der Prüfungen der Finanzämter betrugen z.B. im Jahre 1969 2,25 Mrd. DM, im Jahre 197o 2,12 Mrd. DM; vgl. -ves in "Die Welt" vom 5.7.1971

Dies ist aber - so isoliert betrachtet - nicht der Fall. Gerade weil die Betriebsprüfung in engstem Kontakt mit dem Bürger steht, ist sie bestrebt, ihrer Fürsorgepflicht nachzukommen.
Nach § 1 BpO (St) [1] ist die Betriebsprüfung - früher Buchprüfung genannt - zugunsten wie auch zuungunsten des Steuerpflichtigen durchzuführen (vgl. § 2o4 AO). Über die Auswertung der durch die Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen entscheidet nach geltendem Recht das für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzamt.
Einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer Betriebsprüfung, auf Bestimmung ihres sachlichen und zeitlichen Umfangs hat der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht. Er hat allerdings einen Anspruch auf pflichtgemäße Ermessensausübung [2] und auf Beachtung der im Hinblick auf die gleichmäßige Behandlung der Steuerpflichtigen von der Verwaltung festgelegten Ermessensgrenzen. [3]
Zur Verdeutlichung der Rechtslage sei vor allem auf das mit zahlreichen Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des RFH und des BFH und die Literatur versehene Urteil des BFH vom 13. August 197o

---

[1] Betriebsprüfungsordnung (Steuer) - Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung vom 23. 12.1965, BAnz. Nr. 245 vom 3o.12.1965 - die Rechtsgrundlage findet sich in Art. 1o8 Abs. 6 GG

[2] Vgl. § 162 Abs. 1o AO: " ..kann..." und Abs. 11: "...soll..."; ferner Tipke-Kruse, § 162 AO, RdNr. 16

[3] Zur Selbstbeschränkung der Verwaltung siehe § 4 Abs. 2 BpO (St)

hingewiesen [1].

Auch im soweit ersichtlich jüngsten Urteil vom 24. Oktober 1972 [2] hat der BFH diese Ansicht bestätigt. Im Leitsatz 2 dieser Entscheidung stellt der BFH allerdings auch heraus:

"Das Finanzamt hat beim Antrag des Steuerpflichtigen auf Berichtigung eines unanfechtbaren Steuerbescheids kumulativ alle Berichtigungsmöglichkeiten zu prüfen. Es muß erwägen, ob die Anordnung einer Betriebsprüfung geboten ist, um die Grundlagen für eine Berichtigung" - hier kommt § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht - "zu schaffen."

Lehnt das Finanzamt z.B. die Anordnung einer Betriebsprüfung ausschließlich mit der Begründung ab, daß nur Prüfungen mit voraussichtlich zu erwartenden Nachforderungen, aber nicht solche mit Erstattungen durchgeführt werden, so liegt ein Ermessensmißbrauch vor: Prüfungen haben nämlich auch zugunsten des Steuerpflichtigen stattzufinden, wie der obige Hinweis auf § 2o4 AO deutlich zum Ausdruck bringt. [3] Der Betriebsprüfer hat die Pflicht, auch solche Feststellungen zu treffen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen

---

[1] V R 56/67, BStBl. 197o II 767, 769. Folgendes wird dort besonders herausgestellt: "Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des RFH und des BFH ... und der allgemeinen Meinung im Schrifttum ..., daß einem Steuerpflichtigen ein Rechtsanspruch auf Vornahme einer Betriebsprüfung und Aufdeckung ihm günstiger neuer Tatsachen nicht zusteht. Die Entscheidung darüber, ob eine Betriebsprüfung für einen bestimmten, in der Vergangenheit liegenden Zeitraum stattfinden soll, ist vom Finanzamt nach billigem Ermessen unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben zu treffen. Ein Ermessensfehler ist nicht anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger die Veranlagung so, wie sie erfolgt ist, selbst schuldhaft veranlaßt hat und weder im Bp-Verfahren noch in einem Rechtsbehelfsverfahren dagegen angegangen ist. Es ist insbesondere nicht ermessensfehlerhaft, wenn das Finanzamt, nachdem bereits eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, die Durchführung einer zweiten Betriebsprüfung ablehnt."

[2] VIII R 8/69, BStBl. 1973 II 275

[3] S.a. Schröder-Delhey, Betriebsprüfung (Steuer), Handkommentar 197o, Seite 119

auswirken. Es ist auffällig, wenn die BpO (St) die Prüfung zugunsten des Steuerpflichtigen vor der Prüfung zu seinen Ungunsten erwähnt. Der Betriebsprüfer darf deshalb auch eine bereits begonnene Betriebsprüfung nicht abbrechen, um eine Aufdeckung von Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen zu vermeiden. Dieses Abbruchsverbot ergibt sich bereits aus der ständigen Rechtsprechung des RFH, die der BFH bestätigt hat. [1]

Einen zusammenfassenden Überblick über den Schutz des Steuerpflichtigen gegen den Abbruch einer Betriebsprüfung gibt ein Aufsatz von Buchheister. [2] Dieser geht zunächst davon aus, daß sich inzwischen allgemein die Ansicht durchgesetzt hat, daß die Prüfungsanordnung des Finanzamtes nach § 6 BpO (St) einen VA darstellt, der mit den außergerichtlichen Rechtsbehelfen (Beschwerde gem. §§ 229, 23o AO) und den gerichtlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann. (§ 4o Abs. 1, 1.Alternative: Anfechtungsklage).Er differenziert dann auch dahin, in welcher Form, Art und Weise die Betriebsprüfungsstelle beim Abbruch der Betriebsprüfung vorgegangen ist und wie das Prüfungsergebnis bis zu diesem Zeitpunkt aussah (ohne steuerliches Ergebnis - Mehrsteuern). Buchheister weist wegen der Möglichkeit, Anfechtungsklage zu erheben, vor allem darauf hin, daß hierzu ein besonderes Rechtsschutzinteresse erforderlich ist.

Die Ansicht Buchheisters dürfte zutreffend sein, wie ein Blick auf die neueste Rechtsprechung des BFH beweist. Nach dem BFH-Urteil vom 24.Oktober 1972 [3] stellt die Einstellung von Prüfungshandlungen einschließlich der Ablehnung einer Schlußbesprechung einen VA mit unmittelbarer Wirkung gegen den Steuerpflichtigen dar,

---

[1] Vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1961 I 234/6o, HFR 1961, 134

[2] Rechtsschutz gegen den Abbruch einer Betriebsprüfung, StBp 1972, Seite 59

[3] VIII R 1o8/72, BStBl. 1973 II 542

für den ihm der Beschwerdeweg nach § 23o Abs. 1 AO offensteht.
Auch wenn antragsbedingte Vergünstigungen nicht in Anspruch genommen worden sind, sollte regelmäßig der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit, entsprechende Anträge zu stellen, hingewiesen werden. Im Zweifelsfalle gilt auch hier keineswegs, was oft als Regel herausgestellt wird, daß dann in dubio pro fisco zu entscheiden wäre. Es ist allerdings auch hier zu beachten, daß der Betriebsprüfer kein Steuerberater ist, ihm aber in Anbetracht der intensiven Beschäftigung mit den steuerlichen Verhältnissen die situationsbedingte Pflicht erwächst, sich in ganz anderer Weise und in viel stärkerem Maße als der Veranlagungsbeamte des Pflichtigen anzunehmen. [1]

Was den Umfang der Betriebsprüfung angeht, so können zwar grundsätzlich sämtliche für alle Steuerarten bedeutsamen Verhältnisse des Steuerpflichtigen geprüft werden. Da das aber in vielen Fällen unmöglich ist, kommt ein Auswahlermessen des Prüfers zum Zuge. "Totale" Prüfungen gibt es somit nicht. Es wird stets nur schwerpunktmäßig (vgl. § 1o BpO (St)) und nach dem Ermessen des Prüfers auch stichprobenweise geprüft. Jedoch darf dadurch die Ermittlungspflicht, auch zugunsten des Steuerpflichtigen, nicht ausgeschlossen oder eingeschränkt werden.
In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß im Falle der Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe [2] die Prüfung sich gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 BpO (St) in der Regel auf drei Veranlagungszeiträume erstreckt. Nach dem Ausnahmetatbestand der gleichen Norn in ihrem Satz 2 kann aber die Prüfung auf weiter in der Vergangenheit liegende Veranlagungszeiträume ausgedehnt werden.

---

[1] Vgl. Schröder-Delhey, a.a.O., Seite 1o5

[2] Die Abgrenzung erfolgt nach bestimmten Größen, wie Umsatz, Gewinn etc.

Über das Vorliegen eines Ausnahmetatbestandes können mit Sicherheit Meinungsverschiedenheiten aufkommen. Dabei bleibt aber zu beachten, daß die Frage, ob die Ausdehnung der Betriebsprüfung auf weiter in der Vergangenheit liegende Veranlagungszeiträume zulässig ist, aus den Sachkenntnissen zu entscheiden ist, die aus den Feststellungen des eingeschränkten Prüfungszeitraumes gewonnen werden. Es kommt nicht darauf an, ob sich hinterher bestätigt, daß sich z.B. die Besteuerungsgrundlagen für den ursprünglich eingeschränkten Prüfungszeitraum nicht ohne Erweiterung der Prüfung in der Vergangenheit feststellen ließen, sich nicht unerhebliche Steuernachforderungen oder nicht unerhebliche Steuererstattungen für die Vorjahre auch tatsächlich ergeben haben oder sich der Verdacht eines Steuervergehens bestätigt. [1]

Trägt der Steuerpflichtige nicht offensichtlich unbegründete Einwendungen gegen die Erweiterung der Betriebsprüfungsanordnung [2] auf Vorjahre vor, so steht das Finanzamt vor der Frage der Aussetzung der erweiterten Prüfung nach § 242 AO. Das Finanzamt sollte auf jeden Fall bedacht sein, diese Ermessensentscheidung unter den Aspekt zu stellen, dem Steuerpflichtigen nicht durch "Schaffung vollendeter Tatsachen irreparable Nachteile" erwachsen zu lassen. [3] Gerade im Hinblick auf den Vorrang, den § 222 AO vor § 4 Abs. 2 BpO (St) hat, kann dieser Schutz des Steu-

---

[1] Vgl. Delhey, StBp 1967, Seite 199, 2oo

[2] Die Prüfungsanordnung ist eine Verfügung im Sinne der AO, die mit den allgemeinen Rechtsbehelfen bzw. Rechtsmitteln angefochten werden kann; der Prüfungsauftrag ist dagegen kein VA, sondern nur eine innerdienstliche Maßnahme, der regelt, welcher Betriebsprüfer bei welchem Steuerpflichtigen in Bezug auf welche Steuerarten für welchen Zeitraum die ihm obliegenden Pflichten zu erfüllen hat. Vgl. Salch, Prüfungsanordnung und Prüfungsauftrag, StBp 1969, Seite 269

[3] Vgl. Tipke-Kruse, § 162 AO, RdNr. 28 a.E.

erpflichtigen nur gewährleistet werden, wenn das Finanzamt von der Prüfung des erweiterten Prüfungszeitraums so lange Abstand nimmt, die Prüfung also gem. § 242 AO so lange aussetzt, bis eine unanfechtbare Entscheidung über den gegen die erweiterte Prüfungsanordnung eingelegten Rechtsbehelf - das ist die Beschwerde gem. § 23o AO - vorliegt. [1]
Es wird bei der Lösung von Konflikten der vorliegenden Art ebenfalls deutlich, daß sich das Finanzamt der Durchführung seiner Geschäfte enthalten muß, um beim Steuerpflichtigen den Eindruck des "Überfahrenwerdens" nicht entstehen zu lassen. Dieses Vorgehen des Finanzamtes entspringt ebenfalls in der dem Steuerpflichtigen gegenüber zu beachtenden Fürsorgepflicht des Staates.
Folgende Punkte seien zum Schluß noch angesprochen:
Auch noch im Rahmen der Schlußbesprechung sollte der Betriebsprüfer den Steuerpflichtigen auf Mängel der Buchführung, in Bewertungsfragen etc. hinweisen. Die Ausübung dieser Fürsorge wirkt sich dabei nämlich nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für die Tätigkeit des Finanzamtes in späteren Jahren aus.

Auch im Rahmen der Betriebsprüfung hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Dazu seien die Leitsätze des BFH-Urteils V 92/61 S vom 16. Juli 1964 angeführt, [2]
die dies klar zum Ausdruck bringen:
"Eine in einem Betriebsprüfungsbericht geäußerte Rechtsauffassung kann grundsätzlich nicht als verbindliche Auskunft des Finanzamtes gewertet werden. Das Finanzamt ist bei der Veranlagung an eine Rechtsauffassung, die es entsprechend dem Vorschlag des Betriebsprüfers denVeranlagungen für die Vorjahre zugrunde gelegt hatte, grundsätzlich nicht gebunden."
Dem kann nur zugestimmt werden, wenn man bedenkt, daß

---

[1] Vgl. Schröder-Delhey, a.a.O., Seite 183
[2] BStBl. 1964 III 634

allein die Veranlagungsstelle des Finanzamtes über Veranlagungsfragen entscheidet. Auskünfte des Betriebsprüfers im Rahmen der Prüfung sind daher immer nur dann verbindlich, wenn der zuständige Sachgebietsleiter des betreffenden Steuerbezirks den Vorschlägen des Prüfers zustimmt. Es gilt also hier nichts anderes als im Veranlagungsverfahren. [1]

1.4.5. Die Fürsorge im Rahmen des Vollstreckungs- (Beitreibungs-)verfahrens

1.4.5.1. Nach § 325 Satz 1 AO können Leistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden, im Verwaltungsweg erzwungen werden. Wenn auch diese Vorschrift unmittelbar nur etwas über eine der Vollstreckungsstelle des Finanzamts gegenüber dem Vollstreckungsschuldner zustehende Befugnis aussagt, so bedeutet dies doch nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, daß die nach dem Gesetz entstandenen Steueransprüche auch geltend gemacht werden müssen. [2] Die Finanzämter sind also verpflichtet, die nach den Steuergesetzen geschuldeten Leistungen zu erzwingen, schon um deswillen, um einer möglichen Bevorzugung säumiger Zahler gegenüber den pünktlichen vorzubeugen. Das Unterlassen der Beitreibung von Steuern könnte sonst zu ungeahnten wirtschaftlichen Vorteilen säumiger Steuerzahler führen.
Wenn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Beitreibungsordnung (BeitrO) die Entscheidung der Vollstreckungsstelle des Finanzamts darüber, ob das Verwaltungszwangsverfahren durchgeführt wird, nur Gegenstand einer behördeninternen Entschließung ist und diese dem Vollstreckungsschuldner auch nicht bekanntgegeben wird (§ 38 Abs. 2 Satz 1 BeitrO), so fällt die Anordnung des Zwangsver-

---

[1] Vgl. hierzu Koch, Die Bedeutung des Bp -Berichts für die Berichtigungsveranlagung und künftige Veranlagungen, StBp 1966, Seite 7,12: "..Bp-Bericht ist Vorbereitungshandlung .. für die Berichtigungsfestsetzung."

[2] Vgl. Tipke-Kruse, § 325 AO, RdNr. 4

fahrens in der Regel mit der Einleitung einzelner Zwangsmaßnahmen zusammen.
Auch im Rahmen dieses Tätigwerdens der Steuerverwaltung findet sich eine gewisse Fürsorgepflicht, wie sich aus der Regelung der §§ 25 ff BeitrO erweist. So kann z.B. die Anordnung der Zwangsvollstreckung unterbleiben, wenn und soweit diese nach der Ermittlung der Vermögensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners gem. § 325 AO aussichtlos erscheint (§ 25 BeitrO), die Rückstände - an Steuern - gestundet oder erlassen werden (§ 31 BeitrO), aufgerechnet werden kann (§§ 32-34 BeitrO) etc..Bereits ohne Heranziehung der o.a.Vorschriften der BeitrO folgt dieser Grundsatz aus § 325 AO unmittelbar, da dessen Sätze 2 und 3 dem Finanzamt die Möglichkeit geben, die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners zu erforschen und hierbei jene Wege zu gehen, die ihm im steuerlichen Ermittlungsverfahren zustehen. Die Vollstreckungsstelle des Finanzamts hat demnach nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden, welche Vollstreckungsmaßnahmen zu treffen sind. Wie jede andere Behörde, die hoheitlich eingreifend gegenüber dem Bürger tätig wird, hat sich das Finanzamt von den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit, Billigkeit und Zweckmäßigkeit leiten zu lassen. Demgemäß steht dem Steuerpflichtigen als Vollstreckungsschuldner der Rechtsbehelf der Beschwerde nach § 23o AO zu, wenn er geltend machen kann, daß die Anordnung oder Nichtaufhebung einer Vollstreckungsmaßnahme ermessensfehlerhaft ist.

1.4.5.2. Aber nicht nur bei der Anordnung der Zwangsvollstrekkung besteht eine gewisse Fürsorgepflicht des Finanzamts. Auch wenn bereits "ein Beitreibungsverfahren läuft", die Zwangsvollstreckung also bereits angeordnet ist, besteht eine Sorgepflicht der Vollstreckungsbehörde, wie sich aus § 333 AO ergibt. Diese Vorschrift gibt die Möglichkeit des sog.Vollstreckungsaufschubs. Danach kann nicht nur die Zwangsvollstreckung als solche, sondern es können auch einzelne Maßnahmen der Beitrei-

bung eingestellt oder beschränkt werden. Ja selbst bereits getroffene Maßnahmen der Zwangsvollstreckung können aufgehoben werden. [1] Billigkeitsmaßnahmen nach § 333 AO sind allerdings nicht endgültiger, sondern nur vorläufiger Natur. Bei dauernder Unbilligkeit der Maßnahme dürfte die Notwendigkeit der Beitreibung überhaupt entfallen.
Im übrigen versteht es sich von selbst, daß dem Billigkeitscharakter der Vorschrift entsprechend ein Antrag des Vollstreckungsschuldners in Richtung des § 333 AO nicht vorzuliegen braucht, so daß unter den gegebenen Umständen des zur Entscheidung anstehenden Einzelfalls auch von Amts wegen Vollstreckungsaufschub gewährt werden kann.

1.4.5.3. Schließlich ist im Rahmen der Fürsorgepflicht des Finanzamts im Beitreibungsverfahren noch darauf hinzuweisen, daß der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit allgemein gilt, wenn er auch nur im beschränkten Umfang gesetzlich niedergelegt ist. Aus den Verboten der Überpfändung und der zwecklosen Pfändung (§§ 343 Sätze 2 und 3, 35o AO in Verbindung mit § 812 ZPO) folgt, daß die Vollstreckungsbehörde bei ihrem Vorgehen nicht nur das Interesse des Staates am Hereinkommen der Steuern etc. im Auge behalten muß, sondern auch das schutzwürdige Interesse des Vollstreckungsschuldners zu wahren hat. So ist es z.B. zu beanstanden, wenn allein wegen angefallener Kosten der Zwangsvollstreckung von der Behörde Pfändungsmaßnahmen durchgeführt werden, die in keinem Verhältnis zu den damit sich ergebenden Beeinträchtigungen des Vollstreckungsschuldners stehen.

2. Die (Mitwirkungs-)Pflichten des Steuerpflichtigen

2.1. Allgemeine Pflichten

Im Rahmen der Vorschriften über das Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren befaßt sich die AO in den §§ 16o-165 e an erster Stelle mit allgemeinen Vor-

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 333 AO, RdNr. 1

schriften, die die Pflichten des Steuerpflichtigen betreffen. Sie geht dabei offensichtlich von dem Grundsatz aus, daß abgesehen von den Fällen der Schätzung der Steuer eine ordentliche Festsetzung der Steuer ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen unmöglich ist.

Demzufolge geht § 2o2 AO hinsichtlich der Mitwirkung des Steuerpflichtigen soweit, daß die diesem obliegenden Pflichten auch erzwungen werden können. Selbst wenn dadurch der Steuerpflichtige gehalten wird oder gehalten werden kann, zu einer für ihn unter Umständen negativen Entscheidung durch das Finanzamt mitzuwirken, ist hierin sowohl aus rechtsstaatlichen Gründen, wie auch das sozialstaatlichen Anforderungen, sein individueller Freiheitsraum nicht verletzt. Wenn das GG nämlich von Freiheit redet, so kann in diesem Zusammenhang nur von sozialgebundener Freiheit die Rede sein. Ohne Mitwirkung des Bürgers kann der Staat weder die Menschenwürde schützen, noch Sozialgestaltung treiben. Durch Mitwirkung bei der Besteuerung soll dem Steuerpflichtigen kein Übel zugefügt werden, sondern er soll einen Beitrag zur Gemeinschaft als Zeichen seiner Zugehörigkeit zu dieser Gemeinschaft leisten. [1]

Die Sachaufklärung bei der Besteuerung geschieht im Wege einer vernünftigen Arbeitsteilung zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen. Begrenzt wird die Erforschungspflicht durch den Grundsatz der Zumutbarkeit. [2]

Der BFH betont offenbar etwas stärker, aber durchaus im Sinne der Belange des sozialen Rechtsstaats, die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen. [3]

---

[1] Vgl. auch BVerfG-Beschluß vom 13.5.1953 1 BvR 74/51 BVerfGE 2, 287, 295, wonach die Pflicht, Belege beizubringen etc. nicht die Menschenwürde oder die freie Entfaltung der Persönlichkeit verletzt.

[2] Vgl. hierzu schon die Entscheidungen des RFH in RStBl. 193o, 151; 1934, 218, 978

[3] Vgl. statt vieler die Entscheidungen des BFH in BStBl. 1964 III 569; 1965 III 464

Als Zwischenergebnis kann damit zunächst einmal ganz allgemein festgehalten werden:
Wer vom Finanzamt eine ihn begünstigende Regelung erwartet, ist in besonderem Maße zur Mitwirkung verpflichtet. Auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen kommt es vor allem dann an, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Steuerpflichtige aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang stehen, oder wenn eine gegen den Steuerpflichtigen sprechende gesetzliche Vermutung widerlegt werden muß.
Diese Aussage sei durch folgende praktische Beispiele näher veranschaulicht:
Liegt beim Steuerpflichtigen ein unklarer Vermögenszuwachs vor, so muß er Gründe hierfür vorbringen, um sich nicht dem Vorwurf aussetzen zu müssen, es handle sich um Beträge, die er in Wirklichkeit z.B. im Rahmen seines Betriebes erwirtschaftet hat. [1]
Beruft sich der Steuerpflichtige darauf, daß er seinen kostspieligen Lebensunterhalt durch Spielgewinne etc. finanziert hat, so hat er für diese Behauptung ebenfalls nähere Angaben zu machen, die sein Vorbringen stützen. [2]
Debatin [3] weist darauf hin, daß die deutsche Steuerverwaltung eigene Ermittlungen nur im Inland anstellen kann. Bei Aufklärung von Auslandssachverhalten werde deshalb ein erhöhtes Maß an Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen gefordert werden müssen. Ebenso werde eine erweiterte Identitätsaufklärung bei Zuwendungen an sog.Basisgesellschaften in Niedrigsteuerländern verlangt, um die Annahme eines Scheingeschäfts

---

[1] Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29.1o.1959 IV 579/56 S, BStBl. 196o III 26

[2] Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 3.8.1966 IV R 75, 152/66, HFR 1967, 12

[3] Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, DStZ A 1971, 89, 1o2

oder eines Rechtsmißbrauchs ausschließen zu können.

Die Verpflichtung des Finanzamts zur Amtsaufklärung nimmt in demselben Maße ab, wie der Steuerpflichtige eine ihm billigerweise zuzumutende Mitwirkung versagt.[1] Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen dürfte in den oben beschriebenen Fällen auchdem wohlverstandenen Interesse der Allgemeinheit dienen, den Arbeitsaufwand der Behörden nicht durch komplizierte Einzelermittlungen zu verzögern, sondern Kapazitäten zur intensiveren Bearbeitung der Fälle zu schaffen, die vom Sachverhalt einfacher, von der Rechtslage her aber schwieriger sind.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Pflicht des Steuerpflichtigen hinzuweisen, Auskünfte über bestimmte Absetzungen (Ausgaben) im Rahmen seiner Gewinnermittlung, z.B. bei Schmiergeldern, zu geben. Rechtsgrundlage hierfür ist § 2o5 a Abs. 2 AO, der den Sinn hat, die Besteuerung der entsprechenden Einnahmen beim Empfänger dieser Gelder zu gewährleisten. Nur wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt den Empfänger der Zuwendungen genau bezeichnet, ist eine gewinnmindernde Absetzung als Betriebsausgabe möglich. Im Weigerungsfall dagegen werden Absetzungen dieser Art nicht anerkannt; § 2o5 a Abs. 3 AO. Dies ist herrschende Rechtsprechung.[2]

Zu den allgemeinen Pflichten des Steuerpflichtigen ist weiter noch folgendes zu bemerken:

Die §§ 16o-165 e AO beschäftigen sich mit Pflichten des Bürgers, durch deren Erfüllung die Beschaffung von Besteuerungsgrundlagen verschiedener Art erreicht werden soll: Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 16o-162 AO), Pflicht zur Mitwirkung bei Personenstands- und Betriebsaufnahmen (§§ 165,165 b AO), be-

---

[1] Vgl. BFH-Urteil vom 13.1.1961 VI 129/6o, U BStBl. 1961 III 144; ferner Nake, Zu den Grenzen der Mitwirkungspflicht des Bürgers im Besteuerungsverfahren, Steuer-Warte 1965, Seite 85

[2] Zuletzt BFH-Urteil vom 8.2.1972 VIII R 41/66, BStBl. 1972 II 442

stimmte Meldepflichten (§§ 165 c, 165 d AO). Daneben werden Pflichten begründet, die der Verschleierung von steuerlich erheblichen Sachverhalten entgegenwirken sollen (vgl. §§ 163, 164 AO).

2.2. Besondere Pflichten des Steuerpflichtigen

Zur unmittelbaren Durchführung des Besteuerungsverfahrens (Ermittlung und Festsetzung der Steuer) ist es erforderlich, daß das Finanzamt konkrete Besteuerungsgrundlagen durch den Steuerpflichtigen zugeleitet bekommt. Selbst wenn der Steuerpflichtige alle ihm obliegenden allgemeinen Pflichten erfüllt hat, kann das Finanzamt keinen Steueranspruch nach Art und Höhe geltend machen. Das Gesetz stellt daher die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, Steuererklärungen abzugeben, an die Spitze des Katalogs der besonderen Pflichten.

2.2.1. Steuererklärungen sind nach der Legaldefinition in § 166 Abs. 1 AO "Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen." Die Steuererklärung mit ihren Auskünften [1] ist neben den sonstigen Ermittlungen Grundlage der Veranlagung zur Steuer. Andererseits erhält der Steuerpflichtige durch die Erklärung zugleich ein Mittel, sein Interesse möglichst weitgehend wahrzunehmen, seinen Standpunkt zu vertreten. Die Steuererklärung bewahrt ihn davor, zum bloßen Objekt des Verfahrens gemacht zu werden. Nach § 2o5 Abs. 3 AO ist nämlich das Finanzamt verpflichtet, dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen es wesentlich von der Erklärung abweichen will, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Am besten werden diese Grundsätze dadurch deutlich, wenn man sich vergegenwärtigt, welche Möglichkeiten die Steuergesetze vorsehen, zu einer niedrigen Steuerschuld zu gelangen. So bieten allein im Einkommen- (Lohnsteuer-) Recht die Vorschriften über

[1] Vgl. § 17o AO

Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen etc. dem Steuerpflichtigen einen Anreiz, im Rahmen der Erklärungen dem Finanzamt konkrete Lebenssachverhalte vorzutragen, die sich nur zu seinen Gunsten auswirken können. Der Steuerpflichtige wird daher ein eigenes Interesse daran haben, sich gerade mit diesen Punkten auseinanderzusetzen und das Finanzamt bei der Festsetzung der Steuer zu unterstützen.
Die AO sieht "vorläufige" Steuererklärungen im Gegensatz zur vorläufigen Steuerfestsetzung [1] nicht vor. Gleichwohl können derartige Erklärungen nicht ohne weiteres als nicht bestehend oder nicht abgegeben behandelt werden. Andererseits darf die Vorläufigkeitserklärung auch nicht einfach als nicht existent betrachtet werden. [2] Tauchen bei der Veranlagung derartige Erklärungen auf, so erscheint es auf jeden Fall angebracht, den Steuerpflichtigen um Aufklärung hierüber zu bitten. Er ist entweder gehalten, eine endgültige Erklärung abzugeben, wenn einer solchen nichts im Wege steht, oder aber, wenn eine bestimmte Ungewißheit vorliegt, eine auf einer Schätzung beruhende Steuererklärung abzugeben. Diese ist keine - unzulässige - vorläufige, sondern eine endgültige Steuererklärung.

2.2.2. Zur Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen gehört auch die sog. Nacherklärungspflicht.
Nachträgliche - bis zum Ablauf der Verjährungsfrist; § 165 Abs. 1 Satz 1 AO - Änderungen und Ergänzungen von Steuererklärungen sind nicht nur statthaft, sondern, wenn die ursprüngliche Erklärung zu Steuerhinterziehung führen kann, nach § 165 e AO sogar geboten. Eine Pflicht zur Korrektur von Steuerklärungen sieht im übrigen auch § 117 Abs. 1,2 AO für Testamentsvollstrecker, Pfleger, Liquidatoren,

---

[1] Vgl. § 1oo AO

[2] Hinweis auf Tipke-Kruse, § 166 AO, Anm. 2

Verwalter, Erbschaftsbesitzer, Erwerber von Unternehmen und Sonderrechtsnachfolger vor.

2.2.3. Sofern es die Behörde verlangt, obliegen dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Abgabe der Steuerklärungen Nebenpflichten, die ihren Inhalt nach der Untermauerung der Richtigkeit und ggf. auch der Vollständigkeit der abgegebenen Erklärungen dienen.
Nach § 17o AO ist der Steuerpflichtige gehalten, dem Finanzamt Auskunft, d.h. Erläuterungen, über bestimmte Punkte der Steuererklärung zu geben und ggf. hierzu persönlich vor dem Finanzamt zu erscheinen. Die Auskunftsverpflichtung des Steuerpflichtigen resultiert aus dem Recht des Finanzamts, nach § 2o5 AO Auskunft zu verlangen. Dies wird immer dann der Fall sein, wenn Lücken in der Steuererklärung festgestellt werden, wenn die Erklärung zu Zweifeln Anlaß gibt, oder wenn das Finanzamt Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit der Steuererklärung hat.

2.2.4. Wesentlicher in der Bedeutung als die Auskunftspflicht ist die unter bestimmten Voraussetzungen den Steuerpflichtigen treffende Nachweispflicht, die sich aus dem Gebot der Wahrheitsversicherung nach § 166 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt.
Auf Verlangen des Finanzamts hat der Steuerpflichtige nach § 2o5 Abs. 1 und 2 AO die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen, zweifelhafte Angaben zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit den Umständen nach zumutbar, zu beweisen. So hat er z.B. Aufschluß darüber zu geben, wo Vermögen geblieben ist, das er früher einmal besessen hat (vgl. § 171 Abs. 1 AO). [1]
Woraus das Finanzamt seine Bedenken oder Zweifel herleitet, braucht es dem Steuerpflichtigen nicht darzutun, um einen Streit mit dem Steuerpflichtigen über

---

[1] Siehe hierzu -H-, Zur Nachweispflicht über den Verbleib hoher, am Jahresschluß getätigter Privatentnahmen, Vermögensteuerpflicht, StBp 1965, Seite 1o1 mit Hinweisen auf §§ 167, 171 AO und § 14 a VStG

diese Vorfragen, der im übrigen nutzlos wäre, aus dem Weg zu gehen. Das Aufklärungs- und Nachweisbedürfnis bezieht sich in erster Linie auf Tatsachen aus der Sphäre des Steuerpflichtigen und es ist ihm daher durchaus zuzumuten, den erforderlichen Nachweis zu bringen. Dies ergibt sich schon daraus, daß der Steuerpflichtige ggf. auf Verlangen des Finanzamts verpflichtet ist, durch Vorlage von Aufzeichnungen, Geschäftsbüchern, Bilanzen, Wertsachen, Urkunden etc. (vgl. §§ 171 Abs. 2, 172, 173 AO) Vorsorge dafür zu treffen, daß es nicht zum Beweisnotstand kommt. Diese Pflicht des Steuerpflichtigen erstreckt sich insbesondere auf solche Vorgänge, die für das Finanzamt nur mit Hilfe des Steuerpflichtigen ohne besonderen Aufwand aufgeklärt werden können. [1]
§ 171 Abs. 1 AO legt dem Steuerpflichtigen keine subjektive Beweislast auf mit der Folge, daß unnachweisliche Angaben oder Behauptungen des Steuerpflichtigen als unzutreffend zu werten sind. Die Nachweispflicht besteht nämlich einerseits nur auf Verlangen des Finanzamts, andererseits handelt es sich nicht nur um eine bloße Last, sondern um eine echte, nach § 2o2 AO erzwingbare Pflicht.
Zum Buch- und Urkundenbeweis gem. § 171 Abs. 2 AO [2] ist anzumerken, daß dieser dem Steuerpflichtigen erst dann aufgebürdet werden soll, wenn seine Auskunft nicht genügt, Bedenken des Finanzamts auszuräumen. Naturgemäß muß sich diese Maßnahme in den allgemeinen Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit halten.

§ 172 AO bestimmt, in welcher Aufmachung die Steuerpflichtigen die Bilanzen und die Gewinn- und Verlust-Rechnung einzureichen haben. Eine besondere Bedeutung

---

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 171 AO, RdNr. 2 und die oben beschriebenen Beispiele bei der Berufung des Steuerpflichtigen auf Spielgewinne, Auslandsinvestitionen etc.

[2] Wegen der Einzelheiten siehe Tipke-Kruse, § 171 AO, RdNr. 4

kommt dabei den Abs. 2 und 3 zu, die besagen, je unklarer die Bilanz ist, desto deutlicher müssen die entsprechenden Erläuterungen sein. Diese sollen Aufschluß geben über die einzelnen Posten, deren Überprüfung im allgemeinen größere Schwierigkeiten mit sich bringen wie Delkredere, Rückstellungen oder schwebende Geschäfte.
Eine Unterstützungspflicht des Steuerpflichtigen normiert schließlich auch § 173 AO, bei dem besonders die Mitwirkungspflicht bei einer Augenscheinseinnahme hervorzuheben ist. Da während einer Betriebsbesichtigung, die auch und gerade aus Anlaß einer Betriebsprüfung stattfinden soll, oftmals die örtlichen und fachlichen Kenntnisse des Steuerpflichtigen benötigt werden, haben diese erläuternd, erklärend und nachweisend mitzuwirken. Diese Belastung kann sich sehr oft auch zugunsten des Steuerpflichtigen entwickeln, da dadurch Mißverständnisse vermieden werden können.

2.2.5. Nach seinem Ermessen kann das Finanzamt gem. § 174 AO vom Steuerpflichtigen die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung verlangen.
Dabei ist zu beachten, daß diese im Steuerermittlungsverfahren ein "äußerstes Hilfsmittel" [1] ist, zu dem erst dann gegriffen werden soll, wenn die anderen, oben näher angesprochenen Mittel der Wahrheitsfindung nicht mehr durchgreifen.
Der Steuerpflichtige hat dagegen keinen Rechtsanspruch darauf, zur eidesstattlichen Versicherung zugelassen zu werden. Der BFH [2] hebt allerdings hervor, daß das Finanzamt bei seiner Ermessensausübung auch die Bereitschaft des Steuerpflichtigen zur Abgabe der Versicherung berücksichtigen muß. Solange das Finanzamt aber einfachere und überzeugende Beweismittel zur Verfügung hat, handelt es nicht ermessensfehlerhaft, wenn es den Steuerpflichtigen nicht zur Versicherung zuläßt.

---

[1] Vgl. § 2o9 Abs. 2 AO
[2] Vgl. BFH-Urteil vom 17.1.1956 I 242/54 U, BStBl. 56 III 68

2.2.6. Nicht nur im Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren unterliegt der Steuerpflichtige bestimmten Pflichten, wie vorstehend aufgezeigt wurde. Auch im Steueraufsichtsverfahren ist er zu einer gewissen Mitwirkung und Mithilfe verpflichtet.

§ 194 AO fordert vom Steuerpflichtigen nicht nur ein Dulden von Maßnahmen der Steueraufsicht, sondern stellt auch heraus, daß er bei deren Durchführung unter Zurückstellung geschäftlicher Bequemlichkeiten und eigennütziger Belange tätig mitwirken muß. [1] Die Durchführung der Buchprüfung im Sinne des § 162 Abs. 1o AO, die eine besondere Steueraufsichtsmaßnahme darstellt, wird aber erst durch § 195 AO ermöglicht. Danach haben die Steuerpflichtigen und ihre Angestellten den Prüfern jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie für die Prüfung bedürfen und ihnen alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen (Vgl. § 195 Satz 2 AO). Auch hier ist besonders darauf zu achten, daß die Grenzen des Ermessens eingehalten werden.

Mit der "Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Betriebsprüfung" beschäftigt sich vor allem Lohmeyer, der auf den Stand des Verfahrens abstellt. [2]

---

[1] Vgl. bereits RFH Gr. Sen. Gutachten vom 9.4.1934 Gr.S. D 1/34, RStBl. 1934, 515

[2] Umfang und Grenzen der steuerlichen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Betriebsprüfung, Information, Gruppe 11, Seite 299, 3o2: "Den Steuerpflichtigen treffen umfassende Erklärungs-, Darlegungs- und Nachweispflichten, die keinen Einschränkungen unterworfen sind und ihre Grenze in der Zumutbarkeit haben. Jedes Auskunftsersuchen an den Steuerpflichtigen muß den Grundsätzen von Recht und Billigkeit entsprechen und darf die Grenzen des behördlichen Ermessens nicht überschreiten. Diese umfangreiche Auskunfts- und Mitwirkungspflicht dient der Herbeiführung einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung. Im Bp-Verfahren hat der Steuerpflichtige grundsätzlich kein Recht zur Aussageverweigerung. Erst im Straf- bzw. Bußgeldverfahren kann er die Auskunft verweigern."

2.2.7. **Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung insbesondere Auskunftserteilung im Strafverfahren?**

Die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Auskunftserteilung etc. im Rahmen des Strafverfahrens findet sich zum Teil durch die Vorschrift des § 428 Abs. 1 AO geregelt. Danach bleibt der Steuerpflichtige steuerverfahrensrechtlich zur Mithilfe verpflichtet. Hieraus ergibt sich, daß bei Unterlassung dieser Pflicht die Besteuerung ggf. im Wege einer Schätzung zu erfolgen hat.
Im rein strafrechtlichen Verfahren hat der Steuerbürger dagegen keine, geschweige denn eine erzwingbare Erklärungs- und/oder Auskunftspflicht. Ab dem Beginn des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens, d.h. also des Steuerstrafverfahrens, steht der Steuerpflichtige in der Rechtstellung eines Beschuldigten. Damit ist er nicht mehr zur Aussage verpflichtet, sondern vielmehr darauf hinzuweisen, daß es ihm nach dem Gesetz freisteht, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen und jederzeit, auch schon vor seiner Vernehmung, einen von ihm zu wählenden Verteidiger zu befragen (vgl. § 136 StPO).

3. **Das Verhältnis von Fürsorgepflichten der Finanzverwaltung und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**

In den vorstehenden Abschnitten wurde erläutert, daß die Fürsorgepflicht der Verwaltung nicht oder nur im beschränkten Umfang "funktionieren" kann, wenn es der Steuerpflichtige unterläßt, das Finanzamt durch Auskünfte und sonstige Arten der Mithilfe zu unterstützen. Es wurde dabei auf Fälle hingewiesen, in denen ohne ein Tätigwerden des Bürgers eine Veranlagung zur Steuer nur durch eine sog. Vollschätzung gegeben ist, ein Verfahren, das sich in der Praxis meist zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt. Das Finanzamt geht in

derartigen Fällen nämlich davon aus, daß sich der Steuerpflichtige doch noch "aufklärend melden" wird, wenn ihm die vorgenommene Schätzung und damit die Steuerschuld als zu hoch erscheint.
Der Aufklärungspflicht des Finanzamts nach § 2o4 Abs. 1 AO steht die Pflicht des Steuerpflichtigen nach § 171 AO gegenüber, auch seinerseits alles zur Aufklärung des Sachverhalts Erforderliche zu tun. [1] Stellt das Verhalten des Steuerpflichtigen - z.B. in Form der Abgabe unrichtiger Angaben, der Vernichtung von Unterlagen usw. - das Gegenteil dessen dar, was § 171 AO von ihm verlangt, so hat auch die Aufklärungspflicht des Finanzamts ihre Grenzen. Die Verwaltung ist hier berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen. [2]
Wie oben bereits angedeutet wurde, geht eine mangelnde Mitwirkung des Steuerpflichtigen meist zu seinen Lasten. In diesem Zusammenhang ist auf eine Entscheidung des BFH [3] hinzuweisen, deren Leitsatz wie folgt lautet:
"Hat ein Steuerpflichtiger Aufwendungen geltend gemacht und, obwohl er von dem Finanzamt auf bestimmte Bedenken gegen die Richtigkeit seiner Angaben hingewiesen worden ist, trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Finanzamt nicht einmal den Versuch gemacht, die Bedenken zu zerstreuen, so handelt das Finanzamt weder seiner Ermittlungspflicht, noch seiner Pflicht, selbst im Schätzungsfall das wahrscheinlich richtige Ergebnis zu erfassen, zuwider , wenn es von dem, dem Steuerpflichtigen ungünstigsten (aber möglichen) Sachverhalt ausgeht".

---

[1] Hake, a.a.O., Steuer-Warte 1965, Seite 85 spricht deshalb von "korrespondierenden" Pflichten

[2] Siehe BFH-Urteil vom 25.3.1955 III 81/54 U, BStBl. 1955 III 133

[3] Urteil vom 13.1.1961 IV 129/6o U, BStBl. 1961 III 144

Dies zeigt, daß die Verwaltung nicht in der Regel, wie oft vermutet wird, von dem dem Steuerpflichtigen ungünstigsten Fall ausgeht, sondern sich vielmehr stets seiner Fürsorgepflicht gegenüber dem Bürger bewußt ist. Diese muß aber dann zur Ergebnislosigkeit verurteilt sein, wenn, wie im entschiedenen Fall, weder der Steuerpflichtige noch sein Anwalt im außergerichtlichen und auch im gerichtlichen Verfahren weder Aufklärungen noch irgendeine Darlegung des Falls gegeben haben.
Abschließend soll noch darauf hingewiesen werden, daß das Finanzamt die meisten Verfügungen zurücknehmen oder ändern kann, ohne daß das förmliche Rechtsbehelfsverfahren des Einspruchs durch den Steuerpflichtigen eingeleitet worden ist. [1] Durch formlos vorgebrachte "Einwendungen" gegen den Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige eine sog. "schlichte Änderung" herbeiführen lassen. Diese Verfahrensmöglichkeit zeigt deutlich, daß das Verfahren vor dem Finanzamt nicht überbürokratisiert zu sein braucht. Die Fürsorgepflicht des Finanzamts hat schließlich dadurch auch eine gewaltige Ersparnis an Ärger und Arbeit zur Folge, ist aber auch hier zumindest auf einen "Anstoß" seitens des Bürgers angewiesen. [2]

---

[1] Vgl. § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO

[2] Vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 9.7.1964 IV 342/61 U, BStBl. 1964 III 492; wegen Abgrenzungsfragen Mitwirkungspflicht des Bürgers - Aufklärungspflicht des Finanzamts BFH-Urteil vom 5.9.1963 IV 205/63, HFR 1964, 55, sowie Nake, a.a.O., Steuer-Warte 1965, Seite 86, linke Spalte

3. Kapitel

Rechtsschutz bei Untätigkeit der Finanzbehörden, insbesondere des Finanzamts

Der Gegenstand dieses Kapitels bildet den Schwerpunkt der vorliegenden Untersuchung. Es erfolgt dabei zunächst eine Darlegung allgemeiner Fragen des Rechtsschutzes, die ihre Quelle letztlich in Art. 19 Abs. 4 GG haben. Im 2. und 3. - 4. Unterabschnitt werden sodann die nichtförmlichen und förmlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel dargestellt, die dem Bürger offenstehen, falls die Verwaltung hinsichtlich des Erlasses einer begehrten Entscheidung untätig ist und/oder bleibt.

1. Rechtsschutz - Rechtsweg

1.1. Die Rechtsschutzgarantie

Nach Art. 19 Abs. 4 GG steht demjenigen, dessen subjektives Recht oder dessen individuell geschütztes Interesse durch einen Hoheitsakt verletzt worden ist, der Rechtsweg offen. Die Vorschrift gewährt einen verfahrensrechtlich lückenlosen Individualrechtsschutz und kann in ihrer Bedeutung nur mit Art. 2 Abs. 1 GG verglichen werden, in dem das GG einen materiellrechtlichen lückenlosen Individualrechtsschutz garantiert. [1]

Die Ausgestaltung des Art. 19 Abs. 4 GG mit dem Anspruch auf "Justizgewährung" hat zur Folge, daß der Staatsbürger Akten des Staates auf dem hier interessierenden Sektor der Verwaltung nicht schutzlos ausgeliefert ist. Das Prinzip der Gewaltenteilung des Art. 2o Abs. 2 Satz 2 GG ist zur Gewaltenkontrolle

---

[1] S. Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG, Tz 1,2 mit weiteren Nachweisen und dem Hinweis auf den hohen Verfassungsrang dieser Norm: Art. 19 Abs. 4 GG hat Grundrechtscharakter im Sinne eines subjektiven Rechts; "formelles Hauptgrundrecht".

weiterentwickelt worden und diese Gewaltenkontrolle wird ausgeübt durch die Rechtsprechung der Gerichte. Damit wird es dem Bürger ermöglicht, als Gegenspieler der demokratischen Verwaltung aufzutreten. Weiß sich demnach der Bürger in seiner staatsbürgerlichen Freiheit gesichert und tritt er dem Staat im Bewußtsein fester rechtlicher Sicherungen gegenüber, so bringt es ihm kein oder aber nur ein geringes Unbehagen, wenn er durch Akte der Verwaltung zunächst beeinträchtigt wird. Er kann das zuständige Gericht anrufen und sich durch diese unparteiliche Einrichtung dahingehend aufklären lassen, ob er die Maßnahme der Behörde befolgen muß, oder ob eine Beeinträchtigung seiner Rechte vorliegt, die die Maßnahme rechtswidrig und damit ungerechtfertigt erscheinen läßt.
Art. 19 Abs. 4 GG enthält damit zwei feste Aussagen:

1. Er spricht aus, daß der Bürger in seinen Rechten gegen Verletzung durch die öffentliche Gewalt geschützt wird. [1]
2. Er schließt die Folgewirkung an, daß dem Bürger gegen die Rechtsverletzung der Rechtsweg, d.h. der Weg zu den Gerichten, offensteht.

Unter dem Blickwinkel des Steuerrechts sind durch Art. 19 Abs. 4 GG geschützt nicht nur natürliche Personen, Inländer wie Ausländer, sondern auch die juristischen Personen des Privatrechts und teilrechtsfähige Personenverbände des Privatrechts wie die Personengesellschaften (KG, oHG), [2] wobei darauf zu achten ist, daß dabei unter Umständen mangels einer Grundrechtsverletzung eine Rechtsverletzung in Frage kommen kann.

---

[1] Vgl. BVerwG, Urteil vom 24.6.1954, V C 78/54, BVerwGE 1, 159, 161: "Der Einzelne ist zwar der öffentlichen Gewalt unterworfen, aber nicht Untertan, sondern Bürger. Darum darf er in der Regel nicht lediglich Gegenstand staatlichen Handelns sein. Er wird vielmehr als selbständige, sittlich verantwortliche Persönlichkeit und deshalb als Träger von Rechten und Pflichten anerkannt".

[2] Diese Personen etc. sind "Steuerpflichtige" im Sinne der nachfolgenden Darstellungen

Der Schutz des Art. 19 Abs. 4 GG bezieht sich auf alle Akte der vollziehenden Gewalt, umfaßt also auch den Bereich der unmittelbaren und mittelbaren Finanzverwaltung, einer Eingriffsverwaltung, mit der heute fast jeder Staatsbürger zu tun hat.Die Beeinträchtigung des Bürgers (Steuerpflichtigen) kann dabei nicht nur durch ein aktives Tun der Behörde eintreten, sondern auch durch ein Dulden oder Unterlassen. Art. 19 Abs. 4 GG schützt daher nicht nur gegen Verwaltungsakte, sondern auch gegen ein Unterlassen von Amtshandlungen. Dies ist herrschende Ansicht. [1]
Auf die pflichtwidrige Unterlassung von Amtshandlungen durch die Behörden der Steuerverwaltung wird in den Unterabschnitten 2 und 3 besonders einzugehen sein.
Unter Rechtsverletzung im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG versteht man die Verletzung objektiver Rechte, die auch in der rechtswidrigen Nichtvornahme einer beantragten Amtshandlung liegen können. Erfaßt von der Vorschrift des Art. 19 GG werden dabei nicht nur Grundrechtsverletzungen, sondern grundsätzlich jede Rechtsverletzung. Hierbei ist jedoch unklar, wie weit der Kreis der Rechte zu ziehen ist, die eine Rechtsverletzung im Sinne der genannten Vorschrift auslösen. [2]
Wenn auch im einzelnen hier nicht dargelegt werden kann, welchen Umfang die Verletzung von Rechten haben kann, so ist doch die Aussage notwendig und angebracht, daß durch Art. 19 Abs. 4 GG nur die Verletzungen eigener Rechte geschützt wird. Dem Bürger steht nach dem klaren Wortlaut der Norm nur dann der Rechtsweg offen, wenn er die Verletzung "eigener" Rechte rügt. Entscheidend ist daher allein, ob der Träger der öffentlichen Gewalt im obenbezeichneten Sinne durch einen

---

[1] Vgl. statt vieler Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG, Tz 21

[2] Zum Umfang der geschützten Rechte und den hierüber herrschenden Streit siehe Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG, Tz. 33 - 37 mit weiteren Hinweisen

Akt in die geschützte Rechtssphäre des Bürgers eingegriffen hat.

1.2. Der Rechtsweg im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG

Wenn Art. 19 Abs. 4 GG dem durch Verletzung eigener Rechte beeinträchtigten Bürger den Rechtsweg eröffnet, so ist damit zunächst nur der "Gerichtsweg", d.h. der Weg zu den staatlichen Gerichten, der "Weg zum Richter" frei. Es wird aber nicht bestimmt, welcher Gerichtsweg im einzelnen gegeben ist. Dies ergibt sich erst aus den einzelnen Gesetzen. Art. 19 Abs. 4 GG sagt in seinem Satz 2 lediglich aus, daß der ordentliche Rechtsweg dann gegeben ist, wenn ein anderer Rechtsweg nicht besteht. Damit wird auf jeden Fall und unter allen Umständen der Rechtsschutz gegen Maßnahmen der öffentlichen Gewalt gesichert. Satz 2 enthält damit eine Subsidiaritätsklausel, die dann eingreift, wenn die Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte, von der Art. 19 Abs. 4 GG bei Verletzung durch Akte der öffentlichen Gewalt ausgeht, nicht gegeben ist.
Dem Wesen dieser Subsidiaritätsklausel entspricht nun aber, daß nicht voreilig auf die ordentliche Gerichtsbarkeit zurückgegriffen wird. Es sind daher zunächst die Kompetenzen der jeweils sachlich zuständigen Gerichtsbarkeit im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG völlig auszuschöpfen. [1]

1.3. Bürger und Finanz - (besonders Steuer-) verwaltung

Auch in seinem Verhältnis zur Steuerverwaltung ist der Steuerpflichtige der öffentlichen Gewalt unterworfen. Dies hat ebenfalls zur Folge, daß er nicht ohne weiteres Gegenstand staatlichen Handelns ist, sondern dem Staat im Besitz fester rechtlicher Sicherungen gegenübertritt. Über Art. 19 Abs. 4 GG

---

[1] So Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG, Tz. 6o

steht demgemäß auch dem Steuerpflichtigen, dessen subjektives Recht oder dessen individuell geschütztes Interesse durch eine hoheitliche Maßnahmen - die AO spricht in § 91 von Verfügungen - oder deren Unterbleiben verletzt worden ist, der Rechtsweg und hier der Finanzrechtsweg offen. Wann und unter welchenVoraussetzungen der Steuerpflichtige Klage vor einem Gericht der Finanzgerichtsbarkeit erheben kann, wenn gerade eine Verletzung durch Untätigkeit der Behörde vorliegt, wird bei der Behandlung der Untätigkeitsklage dargestellt werden.

2. Die nichtförmlichen Rechtsbehelfe

Im vorstehenden Abschnitt wurde herausgestellt, daß gegen hoheitliche Akte, durch die der Bürger in seinen Rechten verletzt wird, gem. Art. 19 Abs. 4 GG der Rechtsweg zu den Gerichten gegeben ist.Dieser Rechtsschutz war dem Bürger nicht immer gewährleistet. So konnten vor Bestehen einer allgemeinen Rechtsschutzgarantie Maßnahmen derVerwaltung vielfach nur dadurch beanstandet werden, daß sich der Bürger mit einer Bitte oder Beschwerde an die zuständige vorgesetzte Dienststelle wandte.
Diese Möglichkeit ist aber auch heute dem Bürger nicht genommen. Er hat ein uneingeschränktes Wahlrecht, ob er einen förmlichen oder einen nichtförmlichen Rechtsbehelf einlegen will oder aber auch beide nebeneinander.
Nach Art. 17 GG [1] hat jedermann das Recht, sich einzeln oder in Gemeinschaft mit anderen schriftlich mit Bitten oder Beschwerden an die zuständigen Stellen und an die Volksvertretung zu wenden. Dieses sog. Petitionsrecht ist als Grundrecht verfassungsrechtlich geschützt. Anwendungsfälle dieses Petitionsrechts sind die Dienstaufsichtsbeschwerde und die Gegenvorstellung. [2] Wird

---

[1] Für die Regelungen in den Ländern vgl. z.B. Art. 115 Bayer. Verfassung

[2] Vgl. BFH-Urteil vom 22.4.1965 V 45/62 U, BStBl. 1965 III 384; Spanner in H-H-Sp., § 46 AO, Anm. 19; Werner a.a.O., Seite 186

im allgemeinen Sprachgebrauch der Begriff "formlose Beschwerde" verwendet, so sind hierunter die Dienstaufsichtsbeschwerde und die Gegenvorstellung zu verstehen.
Die Dienstaufsichtsbeschwerde richtet sich vor allem an die nächsthöhere Behörde (Aufsichtsbehörde) mit der Bitte um Abhilfe (=Aufsichtsbeschwerde oder Sachaufsichtsbeschwerde). Beschwert sich jemand über das Verhalten eines Beamten bei dessen Vorgesetzten, so stellt dies ebenfalls eine Dienstaufsichtsbeschwerde dar, weil dem Vorgesetzten als Disziplinarvorgesetzten die allgemeine Dienstaufsicht obliegt. [1]
Mit der Gegenvorstellung wendet sich dagegen der Bürger an die Behörde, die die beanstandete Maßnahme erlassen hat (Ausgangsbehörde; Beschwerde in sachlicher Hinsicht).
Aus dieser Abgrenzung wird klar, daß es dem Bürger freigestellt ist, welche Maßnahme er ergreifen will, ob er sich an die "vorgesetzte" Stelle wendet oder noch einmal an diejenige, die die von ihm erbetene Maßnahme nicht oder nicht in seinem Interesse erlassen hat.

2.1. Die Dienstaufsichtsbeschwerde

Fühlt sich der Bürger durch eine behördliche Maßnahme beeinträchtigt, so kann er zur Beseitigung dieses in seinen Augen bestehenden Mißstandes Aufsichtsbeschwerde bei der vorgesetzten Behörde erheben, die wegen der hierarchischen Ordnung der Verwaltung korrigierend in das Verhalten der Unterbehörde eingreifen kann. [2] Er kann sich aber auch an den Vorgesetzten des entscheidenden Beamten wenden, nicht mit dem Ziel, eine Maßregelung desselben disziplinärer Art zu erreichen, sondern eine Entscheidung in dem von ihm begehrten Sinne zu erlangen. Mit Hilfe der Dienstaufsichtsbeschwerde

---

[1] So Werner, Rechtsbehelfsentscheidungen, Seite 185; siehe auch Ritzer, Die Dienstaufsichtsbeschwerde und andere formlose Rechtsbehelfe, Steuer-Warte 1973, Seite 11, der hier von der Dienstaufsichtsbeschwerde im eigentlichen Sinne spricht, da sich diese gegen das persönliche Verhalten des Beamten richtet

[2] Gem. § 46 Abs. 2, 2.Halbsatz AO ist die Eingriffsmöglichkeit der Aufsichtsbehörde jedoch eingeschränkt

in Form einer Sachaufsichtsbeschwerde kann sich der Bürger gegen die ihn betreffenden Maßnahmen der Verwaltung wenden, nicht aber gegen Akte der Rechtsprechung. [1]

Damit steht es dem Beschwerdeführer im Ergebnis frei, ob er sich an die Ausgangsbehörde oder eine vorgesetzte Behörde wendet. Er kann sich auch sofort an ein Ministerium oder die Volksvertretung wenden, was sich aber für die Praxis nicht empfehlen wird; denn es wird im allgemeinen von den übergeordneten Behörden etc. die Entscheidung der untergeordneten Behörde abgewartet.

Nach herrschender Ansicht ist die Einlegung einer Dienstaufsichtsbeschwerde nicht davon abhängig, daß der Beschwerdeführer darlegt, durch eine Verfügung, deren Unterlassung oder durch eine sonstige Maßnahme beschwert zu sein. [2] Behauptet der Bürger aber gerade eine Beschwer durch eine Verfügung, so wird die Behörde in der Regel die Eingabe des Steuerpflichtigen als Einspruch oder Beschwerde zu behandeln haben; ggf. hat sie sich hierüber durch Rückfrage beim Steuerpflichtigen zu versichern. Dies ergibt sich auch aus der Regelung des § 238 Abs. 1 Satz 4 AO, wonach die unrichtige Bezeichnung eines Rechtsbehelfs nicht schadet und auch die in § 238 Abs. 3 AO aufgeführten Erfordernisse eines Rechtsbehelfs nur Sollvorschriften sind. [3]

Die Dienstaufsichtsbeschwerde kann gemäß ihrer Natur als "formloser Rechtsbehelf im Rahmen des Art. 17 GG" formlos eingelegt werden. Allerdings gebieten es die Gründe der Zweckmäßigkeit, daß derartige Eingaben schriftlich erfolgen. Weiterhin ist die Dienstaufsichts-

---

[1] Vgl. hierzu das anschauliche Beispiel bei Tipke-Kruse, § 46 AO, RdNr. 8

[2] Tipke-Kruse, § 46 AO, RdNr. 7; Spanner in H-H-Sp., § 46 AO, Anm. 2o

[3] Vgl. Koch, NWB Fach 2, Seite 1117; Werner a.a.O., Seite 186; FG Nürnberg, Urteil vom 24.3.196o, II 166/58, EFG 196o, 473

beschwerde nicht an irgendwelche Fristen gebunden. Wie das BVerfG im Beschluß vom 22. April 1953 [1] zur Behandlung einer Petition entschieden hat - und das hat auch für eine Dienstaufsichtsbeschwerde zu gelten - muß jedoch die Dienstaufsichtsbeschwerde in ihrer Form den Anforderungen entsprechen, die an jede Eingabe bei einer Behörde zu stellen sind. Sie darf also keinen beleidigenden, herausfordernden oder erpresserischen Inhalt haben. Diese Frage zu entscheiden, wird immer den Umständen des Einzelfalls vorbehalten sein, wobei die Maßstäbe verschieden anzulegen sein werden.

Was die Entscheidung über die Dienstaufsichtsbeschwerde angeht, so ist die einst allgemein herrschende Ansicht von einer "Anregung" an die Behörde oder einer "Papierkorbbeschwerde" spätestens seit dem zitierten Beschluß des BVerfG vom 22.April 1953 überholt: Der Beschwerdeführer hat Anspruch auf die Prüfung seiner Eingabe und auf Bescheiderteilung. Dieser Verpflichtung wird die Behörde in der Regel auch nachkommen. Sie wird dem Bürger die Art der Erledigung mitteilen - eine bloße Bestätigung des Eingangs der Eingabe genügt deshalb nicht - ist aber nicht dazu angehalten, eine ausführliche Begründung ihrer Entscheidung zu geben, da es sich nicht um eine förmliche Rechtsbehelfsentscheidung handelt. Hat die Eingabe des Beschwerdeführers beleidigenden oder erpresserischen Inhalt oder erfolgt sie in der gleichen Sache zum zweiten oder wiederholten Male, so ist nichts dagegen einzuwenden, wenn solche Dienstaufsichtsbeschwerden ohne sachliche Prüfung und Bescheidung unter einem entsprechenden Hinweis von der Behörde zurückgesandt werden.

Der Steuerpflichtige muß sich bei Einlegung der Dienstaufsichtsbeschwerde stets darüber im klaren sein, daß er, wenn er bei einem für ihn ungünstigen Ausgang dieses Verfahrens seine Sache weiter ver-

---

[1] 1 BvR 162/51 ; BVerfGE 2, 225 = NJW 1953, Seite 817; ebenso BVerfG, Urteil des 2.Senats vom 11.7.1961; 2 BvG 2/58, BVerfGE 13, 54, 90

folgen will, sich nicht auf die Einlegung der Dienstaufsichtsbeschwerde verlassen darf. Es wird ihm in der Regel der Instanzenweg der Gerichte nicht eröffnet. Nur dann, wenn auf eine Dienstaufsichtsbeschwerde hin die Behörde den Fall des Steuerpflichtigen selbst regelt, stellt dieser Bescheid eine rechtsbehelfsfähige Verfügung dar. [1]

Aus den vorstehenden Ausführungen wird deutlich, daß der Steuerpflichtige neben der Dienstaufsichtsbeschwerde auch zusätzlich ein förmliches Rechtsmittel einlegen kann, er letzteres aber sogar einlegen muß, wenn er nicht abschließende negative Folgen, wie den Rechtswegverlust in Kauf nehmen will.

Das Nebeneinander von Dienstaufsichtsbeschwerde und förmlichem Rechtsbehelf dürfte jedoch wenig praktikabel sein. Die angerufene Behörde wird immer zunächst über den förmlichen Rechtsbehelf entscheiden; denn bei einem ungünstigen Ausgang eröffnet sich dem Rechtsbehelfsführer der Weg zum Gericht.

2.2. Die Gegenvorstellung

Bereits oben wurde herausgestellt, welches Verhältnis Dienstaufsichtsbeschwerde und Gegenvorstellung zueinander haben.

Auch die Gegenvorstellung ist ein formloser, an keine Form oder Frist gebundener Rechtsbehelf, der seine Grundlage im Petitionsrecht des Art. 17 GG hat.

Der wesentliche Unterschied zwischen Gegenvorstellung und Dienstaufsichtsbeschwerde liegt darin, daß sich der Bürger mit der ersteren an die Behörde wenden kann, die die ihn beeinträchtigende Maßnahme erlassen bzw. nicht erlassen hat.

Wegen der Einzelheiten kann auf die Ausführungen zur Dienstaufsichtsbeschwerde Bezug genommen werden. Auch hier ist herrschende Ansicht, daß die Gegenvorstellung

---

[1] Vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 24.6.1959 I 136/57 U, BStBl. 1959 III 34o mit weiteren Hinweisen; ferner Koch, NWB Fach 2, Seite 1118; ferner Anm. zu BFH-Urteil vom 22.4.1965 V 45/62 U (BStBl. 1965 III 384) in DStZ A 1965, Seite 3o2

von der Behörde zur Kenntnis genommen, geprüft und verbeschieden werden muß, sieht man von den Ausnahmefällen ab, auf die bei der Behandlung der Dienstaufsichtsbeschwerde bereits hingewiesen wurde.

3. Die förmlichen Rechtsbehelfe

Trotz wirksamer Ausgestaltung der formlosen Rechtsbehelfe der Dienstaufsichtsbeschwerde und der Gegenvorstellung durch die Rechtsprechung des BVerfG reicht allein deren Vorhandensein in einem modernen Rechtsstaat nicht aus, den notwendigen Rechtschutz des Bürgers zu garantieren.
In der Tat bestehen zwei förmliche Rechtsinstitute, die es dem Bürger ermöglichen, gegen eine untätige Behörde vorzugehen: Die Untätigkeitsbeschwerde gem. § 23o Abs. 2 AO und die sogenannte Untätigkeitsklage nach § 46 FGO, auch als Klage ohne Vorverfahren bezeichnet. Wenn auch diese beiden Rechtsnormen in der Praxis vielleicht nicht die große Bedeutung haben, die ihnen eigentlich zukommt - die Kenntnis der formlosen Rechtsbehelfe ist offensichtlich in der Öffentlichkeit weiter verbreitet und im übrigen wird sich auch eine Behörde nicht gern von einem Gericht ihre "Untätigkeit" bescheinigen lassen - so lohnt es sich doch, sie näher zu untersuchen. Es erscheint angebracht,Spannungsfelder der vorliegenden Art - Steuerbürger einerseits contra Staat andererseits - zu beleuchten. Bevor nun in die "Details" der Untätigkeitsbeschwerde und der Untätigkeitsklage eingegangen wird, soll zunächst eine Übersicht über die einzelnen Rechtsbehelfe und deren Ineinandergreifen abgegeben werden:

Im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren unterscheiden bereits die Vorläufer der §§ 229, 23o AO [1] zwischen dem Einspruchs-und dem Beschwerdeverfahren. Der Einspruch gem. § 229 AO ist insbesondere gegen solche Entscheidungen gegeben, durch die Besteuerungsgrundlagen oder Steuern selbst festgesetzt werden. Rechtsbehelf gegen andere Verwaltungsakte, insbesondere Ermessensakte,

[1] §§ 223, 224 AO 1919; 229 Abs. 1 , 235-237 AO 1931

wie Stundung oder Erlaß von Steuern nach §§ 127 bzw. 131 AO, ist dagegen die Beschwerde; [1] § 23o Abs. 1 AO. Auf den Streit, ob diese hergebrachte, aus der Zeit der AO 1919 mit ihrem Enumerationsprinzip stammende Unterscheidung noch zeitgemäß ist, soll und braucht hier nicht eingegangen zu werden. [2]

Beide außergerichtlichen Rechtsbehelfe - Einspruch wie Beschwerde - haben die Anfechtung von Steuerverwaltungsakten zum Inhalt, sei es daß der Steuerpflichtige sich z.B. nicht mit der gegen ihn festgesetzten Steuer einverstanden erklärt, oder daß er z.B. einen abgelehnten Antrag auf Stundung von Steuerrückständen nicht hinnehmen will.

Ergeht auf den Einspruch hin eine Einspruchsentscheidung durch die Ausgangsbehörde (§ 248 Abs. 1 Satz 1 AO) bzw. auf die Beschwerde hin eine Beschwerdeentscheidung durch die nächsthöhere Behörde (§ 249 Abs. 2 Satz 2 AO), so kann sich der Bürger hiermit zufrieden geben oder Klage erheben; § 44 Abs. 1 FGO. Nach dieser Vorschrift ist Prozeßvoraussetzung für die Klage ein erfolglos durchgeführtes Vorverfahren. [3] Die Durchführung des Vorverfahrens setzt ihrer Natur nach voraus, daß der Beschwerte einen entsprechenden Rechtsbehelf erhoben und die zuständige Behörde hierüber auch entschieden hat. Wie verhält es sich nun aber, wenn die Behörde im Rahmen eines anhängigen Vorverfahrens nicht tätig wird, wenn sie es also unterläßt, eine Rechtsbehelfsentscheidung zu erlassen? Hier hilft dem Bürger die Vorschrift des § 46 FGO, die dann eingreift, wenn ohne Mitteilung

eines sachlichen Grundes
in angemessener Frist
über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf

sachlich nicht entschieden worden ist.

---

[1] Koch, Handbuch für den steuerlichen Rechtsschutz, Seite 71, schlägt vor, die Beschwerde nach § 23o AO als "Verwaltungsbeschwerde" zu bezeichnen, um Verwechslungen mit der Beschwerde nach § 128 FGO zu vermeiden

[2] Näheres u.a. bei Tipke-Kruse, Vorbem. zu §§ 228-258 AO

[3] Auf die Durchführung des Vorverfahrens kann bei der Anfechtungsklage i.R.d. § 45 FGO verzichtet werden

Bei der Erhebung der Klage nach § 46 FGO, der sog. Untätigkeitsklage, ist somit Voraussetzung, daß sich das Verfahren bereits in der Stufe des Vorverfahrens, des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens befindet.[1] Es sind aber auch Situationen denkbar, daß die Behörde es unterläßt, schon über einen Antrag des Bürgers, der ein "Folgeverfahren" - a.g. Rechtsbehelfsverfahren, Klage - auslösen kann, nicht entscheidet. Auch hier ist der Beschwerte, der einen Anspruch auf ein Tätigwerden der Verwaltung hat, nicht schutzlos: Er kann unter bestimmten, nachstehend aufgezeigten Voraussetzungen gem. § 23o Abs. 2 AO die sog. Untätigkeitsbeschwerde erheben. Wenn die zuständige Behörde es dann weiter unterläßt, eine Beschwerdeentscheidung zu treffen, ohne durch einen zureichenden Grund oder eine angemessene Frist gehindert zu sein, so verzögert sie ebenfalls die Entscheidung über einen a.g. Rechtsbehelf; dem kann dann gleichfalls mit der Klage nach § 46 FGO entgegengetreten werden.

3.1. Die Untätigkeitsbeschwerde gem. § 23o Abs. 2 AO

Mit der Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs.2 AO kann der Steuerpflichtige der Behörde entgegenhalten, daß über einen von ihm gestelltenAntrag auf Erlaß einer Verfügung binnen angemessener Zeit sachlich nicht entschieden ist, wobei ihm hierwegen ein zureichender Grund nicht mitgeteilt worden war (§ 236 Abs. 2 AO). Die Untätigkeitsbeschwerde kann schriftlich oder zur Niederschrift bei der zur Entscheidung angegangenen Ausgangsbehörde angebracht werden; § 238 Abs. 1 AO. Diese hat nach § 249 Abs. 1 Satz 1 AO die Möglichkeit der Abhilfe. Allerdings kann der Rechtsbehelf unschädlich auch bei der nächsthöheren Behörde eingelegt werden, die ggf. die Beschwerdeentscheidung zu treffen hat; §§ 238 Abs. 2 Satz 2, 249 Abs. 2 Satz 2 AO.

---

[1] § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO: "Ist über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ..."

3.1.1. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätigkeitsbeschwerde

Der Prüfung der Zulässigkeit kommt wegen § 239 Satz 2 AO eine besondere Bedeutung zu, da bei einem Mangel ihrer Erfordernisse der Rechtsbehelf als unzulässig zu verwerfen ist und eine materielle Prüfung der Sache selbst nicht stattfindet.
Bei der Untersuchung der Zulässigkeitsvoraussetzungen soll hier allein auf die Besonderheiten der Untätigkeitsbeschwerde eingegangen werden und deshalb sollen Fragen nach der Statthaftigkeit, nach der Beschwerdebefugnis und der Frist zur Einlegung erörtert werden.

3.1.1.1. Die Statthaftigkeit

Der Steuerpflichtige kann nur dann eine Untätigkeitsbeschwerde erheben, wenn es die Behörde unterlassen hat, über einen bei ihr gestellten Antrag zu entscheiden. Damit ist die Untätigkeitsbeschwerde dann nicht gegeben, wenn die Behörde (noch) nicht über einen begehrten VA, sondern über eine sonstige vom Steuerpflichtigen begehrte Leistung - z.B. über ein Auskunftsersuchen - (noch) nicht entschieden hat.
Sinn und Zweck der Untätigkeitsbeschwerde ist, den nicht schutzlos zu lassen, der einen Anspruch auf ein Handeln der Behörde zu haben meint, diese aber trotz Aufforderung nicht zum Handeln bewegen kann. Der Antrag im Sinne von § 23o Abs. 2 AO ist damit die Aufforderung an die Behörde, in einer bestimmten Frage eine rechtsverbindliche Entscheidung zu treffen. [1]
Was unter einem "Antrag" im Sinne von § 23o Abs. 2 AO zu verstehen ist, ergibt sich teilweise unmittelbar aus der Vorschrift selbst: Nach deren Satz 2 fallen Einspruchsentscheidungen ebenso nicht darunter wie Verfügungen der obersten Finanzbehörden des

[1] So Buchardi, Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs. 2 AO, StuW 1967, Spalte 35o

Bundes oder der Länder etc. im Sinne des § 23o Abs. 3 AO. Auch wenn eine Beschwerdeentscheidung aussteht, ist keine weitere Beschwerde im Sinne einer Untätigkeitsbeschwerde gegeben. In allen diesen Fällen eröffnet sich unmittelbar der Klageweg nach § 46 Abs. 1 bzw. 3 FGO.
Festzuhalten ist, daß unter "Antrag" nur ein solcher auf Erlaß einer bestimmten Verfügung im Rahmen des § 228 AO gemeint sein kann, also in erster Linie in Abgabenangelegenheiten.

Einige Beispiele mögen dies verdeutlichen:

a) Beantragt ein Steuerpflichtiger den Erlaß einer ihn begünstigenden Verfügung - Erlaß von Steuern gem. § 131 AO, Stundung von Steuerrückständen gem. § 127 AO, Aussetzung der Vollziehung gem. § 242 AO oder Buchführungserleichterungen gem. §§ 16o Abs. 2 Satz 2, 161 Abs. 2 AO - und erläßt daraufhin die zuständige Behörde keine Verfügung, bleibt also untätig, so darf abweichend von §§ 68, 75 VwGO für das allgemeine Verwaltungs- (gerichts-)verfahren nicht sogleich das Finanzgericht (FG) mit der sog. Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO angerufen werden. Vielmehr ist ein Steuerpflichtiger hier nur berechtigt, Untätigkeitsbeschwerde zu erheben. Der Weg der Untätigkeitsklage kann erst dann beschritten werden, wenn auch eine Entscheidung auf die Untätigkeitsbeschwerde hin ausbleibt. Dies wird weiter unten im einzelnen darzustellen sein.

b) Besteht bei der Festsetzung einer Steuer Ungewißheit darüber, ob oder inwieweit die Voraussetzungen für die Erhebung der Steuerschuld eingetreten sind (vgl. § 1oo Abs. 1 AO), oder unterliegt der Steuerpflichtige der Betriebsprüfung (vgl. § 1oo Abs. 2 AO), so erläßt das FA einen vorläufigen Steuerbescheid. Vertritt der Steuerpflichtige nun die Ansicht, daß die Voraussetzungen der Vorläufigkeit

nicht gegeben sind oder aber auchnicht mehr vorliegen (entfallen sind), so kann er jederzeit einen endgültigen Bescheid beantragen. Dieser bringt für ihn dann die Gewißheit seiner Verpflichtung gegenüber dem FA, so daß er nicht zu befürchten braucht, noch weiter (oder wegen höherer Beträge) in Anspruch genommen zu werden.
Bleibt das FA auf einen derartigen Antrag des Steuerpflichtigen untätig, so kann er sich hiergegen ebenfalls mit der Untätigkeitsbeschwerde wenden. Die Beschwer ist dabei darin gegeben, daß ein zu Unrecht für vorläufig erklärter Steuerbescheid eine Rechtsverletzung darstellt. [1]

c) Nach § 225 Satz 2 AO kann vor Erlaß des Nachholungs- oder Berichtigungsbescheids der Steuerpflichtige vor Ablauf eines Jahres die Berichtigung des ursprünglichen Steuerbescheids verlangen. Wird dieser Antrag nicht verbeschieden, so kommt gem. § 23o Abs. 2 AO Untätigkeitsbeschwerde in Betracht. [2]
Wenn Tipke-Kruse a.a.O. darauf hinweisen, daß schon zum früheren Rechtszustand der BFH im Urteil vom 27. Januar 1965 [3] diese Auffassung vertreten habe - und nur das kann dieser Kommentierung entnommen werden - so geht diese Ansicht fehl, da die angeführte Entscheidung die Untätigkeitsklage in diesen Fällen für gegeben hielt. Im Hinblick auf die Rechtslage seit Inkrafttreten der FGO ist diese Auffassung überholt und nunmehr "nur" noch die Untätigkeitsbeschwerde gegeben.

d) Eine Untätigkeitsbeschwerde kommt dagegen dann nicht in Betracht, wenn die Entscheidung eines Gerichts - z.B. die Streitwertfestsetzung - nach Ansicht des Steuerpflichtigen unangemessen lange hinausgezögert wird. Im Beschluß vom 31. Januar 1967 [4] weist der

---

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 1oo AO, RdNr. 1o; dgl. § 4o FGO,RdNr. 15 a

[2] Vgl.Tipke-Kruse, § 225 AO, RdNr. 3

[3] I 74/63, HFR 1965, 379

[4] VI B 3o/66, BStBl. 1967 III 292

BFH darauf hin, daß es einen derartigen Rechtsbehelf gegen ausstehende richterliche Entscheidungen nicht gibt, auch nicht vor Inkrafttreten der FGO gegeben hat. Zur Klarstellung führt der Senat im übrigen aus, im Falle der Streitwertfestsetzung durch das FG sei nur gem. § 146 Abs. 3 FGO die Beschwerde gegen eine bereits ergangene Entscheidung möglich, ebenso eröffne sich der Beschwerdeweg des § 128 Abs.1FGO nur gegen bereits erlassene Entscheidungen des FG oder des Vorsitzenden des Gerichts.

Im Hinblick auf das oben dargestellte Rechtsschutzsystem und die Stellung des § 23o AO im System der AO wird man dieser Ansicht voll zustimmen müssen.

Wenn das Gesetz weiter zur Bejahung der Zulässigkeit der Untätigkeitsbeschwerde verlangt, daß die Behörde über den Antrag des Steuerpflichtigen "sachlich" noch nicht entschieden hat, so ist dieser Ausdruck unklar und mißverständlich. [1] Bei der Behandlung der Untätigkeitsklage, bei der sich dieselbe Frage stellt, wird hierzu eine umfangreicheStellungnahme abgegeben werden. Hier soll summarisch zunächst darauf hingewiesen werden, daß es immer dann an einer "sachlichen Entscheidung" mangelt, wenn eine Entscheidung in der Hauptsache, nicht nur in einer Vor- oder Nebenfrage, aussteht. Auch eine Ankündigung oder Inaussichtstellung einerEntscheidung ist noch keine Entscheidung in der Sache, da hierdurch keine endgültige Regelung getroffen wird.

Während sich im wesentlichen aus § 23o AO unmittelbar ergibt, weswegen derBürger eine Untätigkeitsbeschwerde erheben kann, so sagt doch die Vorschrift nichts darüber aus, was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff "binnen angemessener Frist" zu verstehen ist. Aus der Natur der Sache ergibt sich, daß der Steuerpflichtige nicht erwarten kann, daß die Behörde über seinen Antrag sofort nach dessen Eingang entscheidet. Vielmehr muß er der Behörde für ihr Tätigwerden einen

---

[1] Vgl. auch Buchardi, a.a.O., StuW 1967, Spalte 351

angemessenen Zeitraum zur Entscheidungsfindung einräumen.
Buchardi [1] meint hierzu, daß es darauf ankommt, "binnen welcher Zeit eine ordnungsmäßig besetzte Behörde unter normalen Bedingungen nach der Erfahrung über einen bestimmten Antrag entscheiden kann und im allgemeinen entscheidet". Dies bringt nun aber dem Steuerpflichtigen wenig; denn wie soll er bei der Überlegung, ob er eine Untätigkeitsbeschwerde - schon - einlegen kann, prüfen, ob die Behörde ordnungsmäßig besetzt ist und bei seinem Fall ein "Normalfall" vorliegt?
Der Lösungshinweis von Tipke-Kruse [2], daß die Angemessenheit der Frist von den Umständen des Einzelfalls abhängt und die Regelung des § 46 Abs. 1 FGO als Anhaltspunkt herangezogen werden kann, bringt ebenfalls die Sache im Ergebnis nicht wesentlich weiter.
Auch v.Wallis [3] vertritt zunächst die Ansicht, daß die zu § 46 Abs. 1 FGO entwickelten Grundsätze einen Anhalt geben können, obwohl § 23o Abs. 2 AO eine so genaue Frist nicht bestimmt. Andererseits meint er, [4] daß man die Sechsmonatsfrist des § 46 FGO nicht heranziehen kann, da der Gesetzgeber beide Vorschriften sicher nicht unabsichtlich verschieden formuliert hat. Es liegt also insofern ein offener Widerspruch vor, der wohl auch daraus resultiert - wie v.Wallis selbst anführt, [5] daß "die Regelung schwer verständlich" ist, besonders, wenn man bedenkt, daß die Untätigkeitsbeschwerde nach Ablauf eines Jahres unzulässig sein soll, wo doch gerade dann die Dringlichkeit der Erledigung größer als zuvor ist.
Es erscheint auch gerade im Hinblick auf die unten im einzelnen zu erläuternden Fristvoraussetzungen bei § 46 FGO recht zweifelhaft, ob bei der Untätigkeitsbeschwerde die Fristen des § 46 FGO einzuhalten sind. Gerade unter dem Gesichtspunkt, daß im

---

1 a.a.O., StuW 1967,Spalte 352
2 § 23o AO, RdNr. 21
3 in H-H-Sp., § 23o AO, Anm. 15
4 Vgl. in H-H-Sp., § 236 AO, Anm. 6
5 in H-H-Sp., § 236 AO, Anm. 6

Rahmen dieser Vorschriften noch einmal zugewartet werden muß, bis die Untätigkeitsklage erhoben werden kann, erscheint es angebracht, die Zulässigkeit der Untätigkeitsbeschwerde vorzuverlegen. Es wird hierbei nicht verkannt, daß die Finanzämter vor allem im Hinblick auf die Vielzahl der Fälle erheblich überlastet sind. Andererseits hat der Bürger einige Monate nach Stellung seines Antrags - in eilbedürftigen Sachen wird die Frist naturgemäß weitaus kürzer sein - ein Interesse daran, wie die Entscheidung hierüber lauten wird. Dieses Interesse ist sicher allgemein und nicht auf einzelne Fälle beschränkt.

Aber selbst dann, wenn der Steuerpflichtige eine "angemessene Frist" im Sinne der vorstehenden Ausführungen hat verstreichen lassen, kann er der Untätigkeit der Behörde, des Finanzamtes, nicht mit der Erhebung der Untätigkeitsbeschwerde entgegentreten. Dies ist dann der Fall, wenn diese für ihre Untätigkeit "zureichende Gründe" hat und dies dem Steuerpflichtigen auch mitgeteilt hat. Dies dürfte der Regelung des § 236 Abs. 2 AO zu entnehmen sein, der für die Klärung dieser Frage heranzuziehen ist.
Auf das Problem, wann ein solcher "zureichender Grund" vorliegt und welch große Bedeutung dessen Mitteilung an den Antragsteller beizumessen ist, wird bei der Behandlung der Untätigkeitsklage ausführlich eingegangen werden, da diese den wesentlichen Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit ausmacht und Wiederholungen vermieden werden sollen.
War bei Erhebung der Untätigkeitsbeschwerde eine "angemessene Frist" noch nicht verstrichen, so ist dieser Mangel dann geheilt, wenn im Zeitpunkt ihrer Entscheidung der maßgebende Zeitraum verstrichen ist.[1] Diese Behandlung entspricht den Regelungen, die sich bei der Lösung derartiger Fragen auf dem Gebiete des Verfahrensrechts gebildet haben.

---

[1] Siehe Tipke-Kruse, § 230 AO, RdNr. 21 und unten bei der Behandlung der Untätigkeitsklage

3.1.1.2. Die Beschwerdebefugnis

Nach § 231 AO ist derjenige dazu befugt, eine Untätigkeitsbeschwerde einzulegen, der geltend macht, durch die Unterlassung einer Verfügung, durch deren Ausbleiben, beschwert zu sein. Zur Frage der Beschwer weist Buchardi [1] mit Recht darauf hin, daß für das außergerichtliche Verfahren nicht die Maßstäbe anzulegen sind wie an das gerichtliche, das strenge Voraussetzungen fordert. Stets wird aber ein rechtliches Betroffensein vorausgesetzt, das darin zu sehen sei, daß durch das Unterlassen der Behörde der Eintritt von Auswirkungen der beantragten Verfügung für - und auch gegen den Bürger im Fall der Ablehnung der begehrten Verfügung - verhindert wird. Der Beschwerdeführer muß nach alledem darlegen, daß die Behörde über seinen Antrag nicht entschieden hat, der sich aus seiner Sicht als berechtigt erweist.

3.1.1.3. Die Rechtsbehelfsfrist

Während durch die gesetzliche Regelung mit Hinweis auf eine "angemessene Frist" nicht klar umrissen ist, ab welchem Zeitpunkt die Erhebung der Untätigkeitsbeschwerde zulässig ist, steht durch § 236 Abs. 2 AO fest, daß diese nur bis zum Ablauf eines Jahres seit der Stellung des Antrags auf Vornahme des VA eingelegt werden kann. Maßgeblich für die Fristberechnung ist dabei der Zeitpunkt des Eingangs des Antrags bei der zuständigen Behörde. Eine Verlängerung der Frist ist nicht möglich; § 83 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 1 AO. Demgemäß kann bei Verstreichenlassen der Jahresfrist Nachsicht gem. § 86 AO nicht gewährt werden. Eine gewisse Erleichterung tritt aber durch § 236 Abs. 2, 2.Halbsatz AO ein. Ob diese Regelung gerechtfertigt ist und sogar das Recht, Untätigkeitsbeschwerde einzulegen, "verwirkt" werden kann, [2] erscheint sehr fraglich. Wenn Buchardi a.a.O. meint, es würden

---

[1] StuW 1967, Spalte 354

[2] Vgl. Buchardi, a.a.O.,StuW 1967,Spalte 355

auf diese Weise klare Verhältnisse geschaffen, so kann dem keineswegs beigetreten werden. Vielmehr erscheint es angebracht, den Vorschlag gutzuheißen, den § 338 Abs. 2 AO 1974 (Entwurf) vorsieht: Danach soll die Einlegung der Untätigkeitsbeschwerde in Zukunft unbefristet sein. [1]
Sollte dieser Entwurf Gesetz werden, so wird dies auch dazu beitragen, die Unklarheiten zu beseitigen, die die Regelung des erwähnten § 236 Abs. 2, 2.Halbsatz AO mit sich bringt: Danach gilt die Jahresfrist nämlich dann nicht, wenn die Beschwerdeeinlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt nicht möglich war oder unter den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls unterblieben ist. Wann diese Voraussetzungen gegeben sind, wird aus dem schon genannten Grund bei der Untersuchung der Untätigkeitsklage erfolgen, da sich dort (vgl. § 46 Abs. 2 Satz 1, 2.Halbsatz FGO) das gleiche Problem stellt. Auch die Literatur ist bestrebt, Querverbindungen zwischen den §§ 23o Abs. 2, 236 Abs. 2 AO und den Vorschriften des § 46 FGO herzustellen. [2]

3.1.2. Die Entscheidung über die Untätigkeitsbeschwerde - Kostenfragen

Je nachdem, ob der Antrag des Steuerpflichtigen auf Erlaß der beantragten Verfügung begründet war oder nicht, wird die zuständige Behörde diese entweder erlassen oder den Antrag förmlich zurückweisen.

Hat die Behörde die Untätigkeitsbeschwerde wegen Fristversäumung als unzulässig verworfen, so hat dies nicht zur Folge, daß über den immer noch schwebenden Antrag nicht mehr entschieden zu werden braucht. Die Ausgangsbehörde bleibt vielmehr weiterhin verpflichtet, die beantragte Entscheidung in diesem oder jenem Sinne zu erlassen. Der Sinn der Untätigkeitsbeschwerde

---

[1] Vgl. Loose, Der Entwurf der neuen Abgabenordnung, DStZ A 1971, Seite 181; Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974) Bundestagsdrucksache 7/79 vom 25.1.73, Sachgebiet 61o

[2] Vgl. Buchardi, a.a.O., StuW 1967, Spalte 356 mit Hinweis auf Tipke-Kruse

würde sonst für den Bürger nur eine negative Ausstrahlung haben.
Im übrigen bleibt es dem Steuerpflichtigen in verschiedenen Situationen unbenommen, erneut die Vornahme der begehrten Verfügung zu beantragen. So ist ein Antrag auf Stundung oder Erlaß von Steuern bekanntlich nicht fristgebunden. Der Beschwerdeweg der aufgezeigten Art kann sich damit ggf. erneut öffnen. [1]
Für den Fall der negativen Beschwerdeentscheidung eröffnet sich im übrigen der Weg der Verpflichtungsklage gem. §§ 4o Abs. 1, 44 FGO; denn das erfolglos durchgeführte Beschwerdeverfahren ist Voraussetzung für die finanzgerichtliche Klage.
Wird auch über die Untätigkeitsbeschwerde ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden, so steht dem Steuerpflichtigen der Klageweg nach § 46 FGO offen. Hierauf wird unten näher eingegangen werden.
Was schließlich die Kostenpflicht angeht, die sich im außergerichtlichen Verfahren gem. § 25o Satz 1 AO auf die Zahlung einer Gebühr beschränkt, so gilt folgendes:
Abgesehen vom Ausnahmefall des § 252 AO, wo auch bei Obsiegen eine Kostenpflicht entsteht, hat der Beschwerdeführer nur die Kosten des ohne Erfolg eingelegten Rechtsbehelfs zu tragen; § 251 Abs. 1 AO.

Wird die vom Beschwerdeführer begehrte Verfügung während des Verfahrens erlassen, so erledigt sich ohne weiteres die Hauptsache. [2] Hier hat dann die Beschwerdebehörde nur noch über den Streitwert und die Kosten zu entscheiden. [3] Der Steuerpflichtige wird hier in der Regel nicht mit Kosten belastet werden, da die Erledigung der Hauptsache einem Obsiegen gleichzusetzen sein wird.

---

[1] Vgl. Wallis in H-H-Sp., § 236 AO, Anm. 8

[2] Siehe FG Nürnberg, Urteil vom 26.11.1959 IV 41/56 und 156/57, EFG 196o, 275; BFH-Urteil vom 11.1o. 1961 II 73/6o, HFR 1962, 33

[3] Vgl. Blencke, Die Kosten in Steuerstreitsachen, NWB Fach 2, Seite 1937, 1941

3.2. Die Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO [1]

3.2.1. Darstellung des Problems - Allgemeine Vorbemerkungen

3.2.1.1. Bereits im Abschnitt "Rechtsschutz - Rechtsweg " wurde darauf hingewiesen, daß der durch Art. 19 Abs. 4 GG gewährte lückenlose Individualrechtsschutz überragende Bedeutung im System des demokratischen Rechtsstaates hat. Die Vorschrift garantiert jedem, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt wird, den Weg zu einem ordentlichen Gericht. Was diese Rechtsverletzung angeht, so wird man zunächst einmal zwischen zwei Formen zu unterscheiden haben:
E r s t e n s kann der Staatsbürger dadurch beschwert sein, daß gegen ihn ein VA ergangen ist, mit dessen Inhalt er nicht einverstanden ist. Hier besteht für ihn die Möglichkeit, im Rahmen einer Anfechtungsklage [2] bzw. einer Vornahmeklage [3] ggf. nach vorhergegangenem Vorverfahren diesen VA auf seine Gesetzmäßigkeit durch ein Gericht untersuchen zu lassen. Die früher auf diesem Gebiet teilweise bestehenden Lücken hat der Gesetzgeber bereits im Jahre 1961 durch Neufassung der §§ 228, 237, 3o4 AO a.F. geschlossen. [4]

---

[1] Wegen des Streits um die Bezeichnung der Klage nach § 46 FGO als "Untätigkeitsklage", sog. "Untätigkeitsklage" etc. vgl. zuletzt, Schleeh, BB 1972, 1223. S.a. Bachof, Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, 2.Aufl., Seite 7 ff. Die Bezeichnung Untätigkeitsklage wird im folgenden deshalb gewählt, weil davon auch der Gesetzgeber in § 138 Abs. 2 FGO ausgegangen ist. Zur Rechtsnatur s. im übrigen die nachfolgenden Ausführungen unter 3.2.1.3.

[2] z.B. die Fälle, in denen eine Steuer zu hoch festgesetzt worden ist

[3] z.B. die Fälle, in denen ein Stundungs- oder Erlaßantrag abgelehnt worden ist

[4] Vgl. Steueränderungsgesetz vom 13.7.1961 BStBl. 1961 I 444 ff, 8.Abschnitt, Artikel 17, Ziff. 11-15

Z w e i t e n s kann der Staatsbürger dadurch beeinträchtigt sein, daß die Behörde ihm gegenüber untätig bleibt, d.h. eine Entscheidung nicht erläßt, die er beantragt hatte. Diese Untätigkeit kann dahin gehen, daß die Behörde überhaupt nicht tätig wird oder aber ihr Tätigwerden ungebührlich lange hinauszögert. Die Rechtsverletzung kann also nicht nur in einem Tun der Behörde bestehen,sondern auchin einem Unterlassen. Dies ist herrschende Ansicht. [1]
Für den Bereich der Finanzverwaltung stellt die Vorschrift des § 46 FGO eine Vervollständigung des durch Art. 19 Abs. 4 GG garantierten Rechsschutzes dar. Durch sie ist der Betroffene nun nicht mehr allein auf eine Amtshaftungsklage angewiesen, die ihm ein Mittel, gegen die Untätigkeit der Behörde anzugehen, bot. Salzwedel [2] weist hierzu schon darauf hin, daß der durch Art. 19 Abs. 4 GG garantierte Rechtsschutz bei Nichtvornahme einer bestimmten Amtshandlung nicht davon abhängig gemacht sein kann, daß die Behörde diese dem Bürger förmlich verweigert; Voraussetzung sei allein, daß die begehrte Amtshandlung beantragt wurde. Forsthoff hat daher-[3] für den Bereich der VwGO - die Untätigkeitsklage als eine wesentliche Neuerung der geltenden Gesetze bezeichnet, die einem Bedürfnis des modernen Staates entspricht.

---

[1] Statt vieler s.Maunz-Dürig-Herzog, Tz. 21 zu Art.19 Abs. 4 GG; Stier, DStR 1965, 325; BFH-Urt. v. 2.1o.1964 III 226/62, HFR 1965, 332 (333): Sinn und Zweck der Untätigkeitsklage ist es, den Bürger ... gegen rechts- und pflichtwidrige Untätigkeit der Behörde zu schützen

[2] in Felix, Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 196o, 4o

[3] S.a. FG Rheinland-Pfalz, Urt.vom 25.7.1956 I 9/56, EFG 1956, 317; Breimann, Untätigkeitsklage im Steuerrecht, DStZ A 196o, 366 bezeichnet die Zulassung der Untätigkeitsklage als großen Schritt auf dem Wege zur Rechtsstaatlichkeit; Leise, Kom. zur FGO: § 46 FGO soll der übermäßigen Verschleppung von bei der Verwaltung anhängigen Verfahren begegnen

Fühlt sich ein Steuerpflichtiger durch Nichtentscheidung oder Verzögerung der Entscheidung über einen aussergerichtlichen Rechtsbehelf (Einspruch,Beschwerde) beeinträchtigt, so eröffnet ihm § 46 FGO einen Weg, dieser Untätigkeit des Finanzamts entgegenzutreten. Auch dann, wenn über einen Antrag des Steuerpflichtigen auf Stundung, Erlaß, Erstattung, Aussetzung der Vollziehung oder Beitreibung oderdgl. nicht entschieden wird oder sich diese Entscheidung ungebührlich verzögert, ist er nicht rechtsschutzlos, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, was aufzuzeigen sein wird. Im übrigen sei an dieser Stelle auch darauf hingewiesen, daß es auf ein Verschulden der Behörde,deren Entscheidung (noch) aussteht, nicht ankommt.

3.2.1.2. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift

Die AO i.d.F. von 1931 beschränkte die Möglichkeit, gegen eine Verfügung vorzugehen, nach dem sog. Enumerationsprinzip auf bestimmte Fälle. Erst Art. 19 Abs. 4 GG eröffnete den Rechtsweg für alle Verwaltungshandlungen. Das Steueränderungsgesetz 1961 hat sodann diese Grundsätze in die AO aufgenommen. Von wesentlicher Bedeutung ist im übrigen das Gutachten des BFH zu Art. 19 Abs. 4 GG [1], das weitgehend die Praxis bis zum Inkrafttreten der FGO am 1.1.1966 beeinflußte. [2]
Der Große Senat hielt danach bei Streitigkeiten über Abgaben nach §§ 3 und 4 AO die Steuergerichte auch in den Fällen für zuständig, in denen die Generalklausel des Art. 19 Abs. 4 GG einen gegenüber der AO 1939 erweiterten gerichtlichen Rechtsschutz [3] gewährt. Dies gelte auch dort, wo bei reinen Ermessensakten der Finanzverwaltungsbehörden eine Überschreitung der Ermessensgrenzen und damit ein Rechtsverstoß im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG behauptet werde.

---

[1] vom 17.4.1951 GrS D 1/51 S, BStBl. 1951 III 1o7
[2] Vgl. hierzu Stier, DStR 1965, 325
[3] BStBl. 1951 III 1o9

Der BFH schränkte das Recht, die Steuergerichte (FG und BFH) anzurufen jedoch dahingehend ein, daß bei reinen Ermessensakten erst die zulässigen Rechtsbehelfe der AO bei den Verwaltungsbehörden ausgeschöpft sein müssen. [1] Eine unmittelbare Anrufung der Finanzgerichte komme nur dann in Frage, wenn die AO kein Beschwerdeverfahren vorsieht, also dort, wo die Finanzministerien als Verwaltungsbehörden erster Instanz entscheiden.

Der BFH kommt damit zu dem Ergebnis, daß eine Zuständigkeit der Finanzgerichte gegeben ist gegen Beschwerdeentscheidungen der Oberfinanzdirektionen und der Finanzministerien und gegen erstinstantielle Entscheidungen der Ministerien. Aus den Grundsätzen des demokratischen Rechtsstaates leitet er die Zuständigkeit des FG und nicht "einer" gerichtlichen Instanz damit ab, daß die Zuständigkeit der Gerichte nicht nach der Person und Stellung der Beteiligten in einem Verfahren, sondern nach dem Streitgegenstand geregelt wird.

Für den Fall der Untätigkeit einer Finanzbehörde im Einspruchsverfahren, [2] später auch im Beschwerdeverfahren, [3] hielt sodann der BFH eine unmittelbare Anrufung des FG ohne vorangegangene Einspruchs- bzw. Beschwerdeentscheidung für zulässig. Er setzte dabei jedoch voraus, daß die Untätigkeit der Behörde eine Rechtsverletzung darstellte. Weiterhin mußte die Verzögerung der Entscheidung in diesen Fällen "ungebührlich" sein.
Im ersten Fall (BStBl. 1959 III 251), der sich mit einer einheitlichen Gewinnfeststellung befaßte, hatte das FG [4] die Klage mit dem Antrag, daß das Finanzamt verpflichtet sei, über den Einspruch gegen den Steuerbescheid zu entscheiden, als Berufung - dies wäre heute eine Klage - angesehen und als unzulässig verworfen.

---

[1] BStBl. 1951 III 107, 109; s.a. Hamburg Urteil vom 13.4.1962 IV 207/61 H, EFG 1963, 79

[2] BFH-Urteil vom 3.3.1959 I 76/57 S, BStBl. 1959 III 251

[3] BFH-Urteil vom 5.11.1959 IV 131/57 U, BStBl. 1960 III 122

[4] FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 25.7.1956 I 9/56, EFG 1956, 316

Dabei war es davon ausgegangen, daß die Berufung (heute: Klage) nur nach einer Einspruchsentscheidung gegeben sei und Art. 19 Abs. 4 GG das Enumerationsprinzip der AO nicht durchbrechen könne. Eine Verzögerung der Entscheidung allein sei keine Rechtsverletzung, eine Frist, innerhalb derer - zur damaligen Zeit! - zu entscheiden sei, sei gesetzlich nicht bestimmt: "Es würde nämlich zu einer Überforderung der Gerichte führen, ohne gesetzliche Regelung im einzelnen Fall zu bestimmen, ob die Rechte des Steuerpflichtigen durch eine noch nicht getroffene Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidung verletzt sind."
Der dem Verfahren beigetretene Bundesminister der Finanzen hatte in seiner Stellungnahme zur Revision ausgeführt: "Die Untätigkeitsklage ist im Steuerrecht, obwohl sie bisher nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist, m.E. aufgrund der unmittelbar anwendbares Recht enthaltenden Bestimmung des Art. 19 Abs. 4 GG zulässig (Hinweis auf BFH BStBl. 1951 III 107)."
Ferner wies der BdF darauf hin, das Finanzamt sei verpflichtet, binnen angemessener Frist über einen Einspruch zu entscheiden und hierbei nicht berechtigt, die Aufklärung und Erledigung ohne sachlicheGründe über Gebühr hinauszuschieben.
Der BFH kam zu der Entscheidung, daß Art. 19 Abs. 4 GG die Grundlage für eine Untätigkeitsklage, die bislang von den Steuergerichten nicht zugelassen - da in der AO a.F. nicht vorgesehen - worden war, sein könne. [1]
Allerdings stellte er darauf ab, daß eine Verletzung des Klägers in seinen Rechten durch die öffentliche Gewalt vorliegen müsse. Hier zeigt sich, wie noch darzulegen sein wird, ein wichtiger und wesentlicher Unterschied zu der heutigen Regelung.

---

[1] Der BFH weist darauf hin, daß die Zulässigkeit der Klage nach Art. 19 Abs. 4 GG bestritten ist. Eine Zustimmung zu seiner Auffassung sieht er bei Bachof, Berger und Hartz, wegen ablehnender Ansichten weist er auf Kühn, Riewald und Hessisches FG-Urteil vom 26.8.1954 III 576/54, EFG 1955, 27 hin; Fundstellen s. BStBl. 1959 III 251

Inhaltskern dieser Entscheidung des BFH ist damit: "Der Rechtsmittelführer hat einen Anspruch darauf, daß die zuständige Behörde über sein Rechtsmittel entscheidet. ... Verzögert das Finanzamt ohne vernünftige Gründe die Entscheidung über den Einspruch, so verletzt es das Interesse des Steuerpflichtigen an der Klarheit und Sicherheit über die finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Staatsfiskus."
Auch im zweiten oben erwähnten Fall [1], in dem sich der Kläger unmittelbar an das Finanzgericht wandte, weil eine Beschwerdeentscheidung durch die OFD seiner Meinung nach zu lange hinausgezögert worden war, hatte das FG die Zulässigkeit der "Untätigkeitsklage", wie sie von dem Beschwerdeführer beabsichtigt war, verneint. Zur Begründung hatte das FG angeführt, es bestünden "keine gesetzlichen Fristen, innerhalb derer eine Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidung zu erlassen sei. Von einer Rechtsverletzung im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG könne aber nur dann gesprochen werden, wenn eine im Gesetz festgelegte Frist verstrichen sei. Es würde zu einer Überforderung der Gerichte führen, wenn sie ohne gesetzliche Regelung im einzelnen Fall bestimmen sollten, ob die Rechte des Steuerpflichtigen durch eine nicht getroffene Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidung verletzt seien". [2]
Unter Berufung auf das Urteil des I. Senats vom 3. März 1959 [3] bejahte nun auch der IV. Senat des BFH mit Hinweis auf Art. 19 Abs. 4 GG die Zulässigkeit der Untätigkeitsklage bei ungebührlicher Verzögerung einer Beschwerdeentscheidung; er legt dar: "Was in der genannten Entscheidung für das Einspruchsverfahren ausgeführt ist, muß auch gelten, wenn die Beschwerdeinstanz - hier die OFD - ihre Beschwerdeentscheidung ohne zureichenden Grund verzögert."

---

[1] BStBl. 1960 III 122
[2] So wörtlich BFH BStBl. III 123
[3] BStBl. 1959 III 251

Ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung war durch die Entscheidungen des I. und IV. Senats des BFH, beide wesentlich beeinflußt durch das bereits behandelte Gutachten des Großen Senats vom 17.4.1951, der Bann für die Zulässigkeit der Untätigkeitsklage gebrochen. Abweichend von der bisherigen Regelung und Praxis, daß eine Klage (damals Berufung) erst gegeben, d.h. zulässig sei, wenn das außergerichtliche Vorverfahren des Einspruchs oder der Beschwerde durchlaufen ist, hielt nun der BFH eine unmittelbare Klagemöglichkeit für gegeben. Voraussetzung sollte lediglich eine Rechtsverletzung gerade durch die Verzögerung der außergerichtlichen Entscheidung über Gebühr sein.

Das später ergangene Urteil des III.Senats vom 16. Februar 1962 [1] steht dem nicht entgegen. Zwar wird auch dort die Durchführung des Berufungs- (jetzt Klage-)verfahrens vor dem FG davon abhängig gemacht, daß zuvor die Beschwerdeentscheidung der übergeordneten Verwaltungsbehörde ergangen ist (Der Hinweis auf Art. 19 Abs. 4 GG erfolgt daher zu Recht). Von einer Verzögerung der ausstehenden Entscheidung war dort aber nicht die Rede, der Fall somit anders gelagert, als in den oben erwähnten beiden Entscheidungen. [2]

---

[1] III 365/59 U, BStBl. 1962 III 2o4

[2] Exkurs:
Wohl veranlaßt durch die Urteile vom 3. März 1959 und 5. November 1959 sprach sich auch das BFH-Urteil vom 2.1o.1963 IV 325/61, HFR 1965, 378 für die Möglichkeit einer unmittelbaren Anrufung des FG durch den Steuerpflichtigen aus, wenn das Finanzamt die Entscheidung über einen nach §§ 15o ff AO gestellten Erstattungsantrag ungebührlich verzögert.

Es wird darauf hingewiesen, daß auch hier der Steuerpflichtige ein Recht darauf hat, daß über seinen Antrag in angemessener Frist entschieden wird.Bleibt aber das Finanzamt innerhalb angemessener Frist ohne zureichenden Grund untätig, so ist dies eine Rechtsverletzung im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG. Der BFH läßt dann das gelten, was in den o.a. Entscheidungen für die Fälle verweigerter oder ungebührlich verzögerter Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidungen gefolgert worden ist. Danach sollte dem Steuerpflichtigen der Rechtsweg, d.h. die unmittelbare Anrufung des Finanzgerichts, auch hier offen stehen. Seit dem Inkrafttreten der FGO hat sich an dieser Rechtslage nichts geändert. Hierauf weisen - allerdings ohne nähere Begründung, nur unter Anführung der älteren Rechtsprechung - Tipke-Kruse, Komm. zur AO und FGO,Anm.5 a.E.zu § 15o AO hin.

Was den Schutz des Bürgers gegen rechts- und pflichtwidrige Untätigkeit der Behörden im allgemeinen angeht, so kann man der BFH-Entscheidung vom 3. März 1959 entnehmen, daß in der Rechtsentwicklung bis dahin, in allen nach dem Zusammenbruch von 1945 geschaffenen Verwaltungsgerichtsgesetzen für den Fall ungerechtfertigter Untätigkeit der Behörden ein Rechtsbehelf vorgesehen ist.
Geeb [1] spricht davon, daß der Rechtsschutz des Staatsbürgers gegenüber einer ungerechtfertigten Untätigkeit der öffentlichen Gewalt schon relativ früh in Deutschland eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gefunden hat und führt hierbei das Hamburgische VerwGG vom 2.11.1921 und das VerwGG von Bremen vom 6.1.1924 - beide behandelt bei Menger, Probleme des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes, 1954, 194 - an.
Im übrigen berufen sich der BFH und Geeb auf:
§ 15 Abs. 2 VerwGG Rheinland-Pfalz vom 14.4.1950 (GVBl. I S. 103) [2];
§ 35 Abs. 2 Bayer. VerwGG vom 25.9.1946 (Bereinigte Sammlung des bayer.Landesrechts Band I, S. 147);
Hessisches Gesetz vom 31.10.1946 (GVBl. S 194);
Baden-Württembergisches Gesetz Nr. 110 vom 16.10.1946 (Regierungsblatt S. 221);
§ 24 der VO Nr. 165 betr. Verwaltungsgerichtsbarkeit in der britischen Zone (ABl. der Militärregierung in Deutschlands, Britisches Kontrollgebiet, 1948, S. 799);
§ 15 Abs. 3 des Gesetzes über das BVerwG vom 23.9. 1952 (BGBl. I S. 625) [3].
Schließlich führt Geeb [4] die VwGO vom 21.1.1960 an, die für die allgemeine Verwaltungsgerichtsbarkeit einheitlich im ganzen Bundesgebiet bereits den Rechts-

---

1 StuW 1963, 637; ebenso Kutter DStR 1962/63, 411

2 s.a. FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 25.7.1956 I 9/56, EFG 1956, 317

3 Siehe auch Bettermann, NJW 1960, Seite 1081

4 StuW 1963, 637

schutz des Bürgers gegenüber untätigen Behörden sehr eingehend in §§ 42 und 75 f VwGO regelte. Auf letzteres soll im einzelnen bei der Abhandlung des Rechtsinstitutes der Untätigkeitsklage nach der FGO eingegangen werden, wobei ein Augenmerk auf etwaige Unterschiede zu legen sein wird.
Wegen der rechtsschöpferischen Betätigung durch die Steuergerichte sei im übrigen noch auf den Beschluß des FG Rheinland-Pfalz vom 6.9.1963 [1] und das Urteil des FG Kassel vom 3.9.1963 [2] verwiesen.
Der Schließung der "gesetzlichen Lücke" [3] durch die Rechtsprechung des BFH folgte die durch den Gesetzgeber mit Schaffung der § 46 FGO. Zwar sollte zunächst nach dem Regierungsentwurf [4] die Erhebung der Untätigkeitsklage von einer gegen die Untätigkeit eingelegten Beschwerde abhängig sein. Der Rechtsausschuß des Bundestags [5] hielt diese Regelung jedoch für zu weitläufig. Er befürwortete eine Anpassung an die Regelung der VwGO (§ 75) und des SGG (§ 88 Abs. 1 und 2), ferner die Erweiterung um den jetzigen § 46 Abs. 3 FGO. Dem folgte schließlich auch der Gesetzgeber. [6]

3.2.1.3. Wann ist die Untätigkeitsklage gegeben?

Wie vorstehend ausgeführt, ist die Regelung der FGO bezüglich der Untätigkeitsklage durch zwei ältere Verfahrensordnungen beeinflußt worden, nämlich durch das SGG vom 3.9.1953 (BGBl. I Seite 1239, 1326) und die VwGO vom 21.1.196o (BGBl. I Seite 17); beide Gesetze haben in der Folgezeit zahlreiche Änderungen erfahren.
Nach beiden Gesetzen kann der Bürger Klage erheben, wenn er durch die Unterlassung eines VA beschwert ist.

---

[1] III 14o/63 EFG 1964, 132
[2] I 5o3/63 EFG 1964, 133
[3] s. Geeb, StuW 1963, 638; Stier, DStR 1965, 325
[4] Bundestagsdrucksache IV/1446, § 165 Nr. 42
[5] Schriftlicher Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags IV/3523, S. 6
[6] Vgl. v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO Anm. 1

Er kann dann auf die Verurteilung der zuständigen Behörde zum Erlaß eines ausgebliebenen VA antragen; §§ 42 Abs. 1 VwGO; 54 Abs. 1 SGG. Für diese Klagen sind in §§ 75, 76 VwGO; 88 SGG bestimmte Voraussetzungen geschaffen, die es dem Betroffenen ermöglichen, Klage zu erheben, ohne daß es erst der Durchführung eines Vorverfahrens bedarf.
Auf die Durchführung (nicht auf die Einleitung) des üblicherweise vorgeschriebenen Vorverfahrens kann auch dann der Kläger verzichten, wenn über einen Widerspruch gegen einen bereits ergangenen, aber angegriffenen VA ohne zureichenden Grund binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden ist; §§ 75 Satz 1 VwGO; § 88 Abs. 2 SGG. [1]
Die Untätigkeitsklage der FGO ist in den Fällen gegeben, in denen die für die Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf zuständige Behörde ihre Entscheidung ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht innerhalb angemessener Frist trifft (§ 46 Abs. 1 FGO). Ferner kann eine Untätigkeitsklage dann erhoben werden, wenn eine der in § 23o Abs. 3 AO genannten Stellen einen bei ihr gestellten Antrag auf Vornahme eines VA ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht innerhalb angemessener Frist beschieden hat. (§ 46 Abs. 3 FGO).
Die Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO stellt keine eigene Klageart dar. Erhoben werden muß vielmehr die Klage (d.h. Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage), die bei Erfolglosigkeit des außergerichtlichen Verfahrens einzulegen wäre. Dies ist herrschende Ansicht. [2]

---

[1] Auf die einzelnen Voraussetzungen soll hier nicht eingegangen werden. Sie sind hinsichtlich der Einzelproblematik identisch mit den Regelungen der FGO

[2] Vgl. hierzu Haarmann, Steuerberatung 1967, 163; Ziemer-Birkholz, § 46 FGO Vorbem. 1; Barske-Woerner, S. 66, Fußnote 81; Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 1; Modest DB 1969, 98; BFH-Beschluß vom 6.6.1969 III B 23/68, BStBl. 1969 II 439; Hessiches FG Urteil vom 1.2.1973 II 11o/72, EFG 1973, 334 (rechtskräftig); Löwer MDR 1963, 178 (zu § 75 VwGO); Bettermann NJW 196o, 1o82 (zu § 75 VwGO); Niedermayer NJW 196o, 2322 (zu § 75 VwGO)

Zwei Aussagen sollen besonders hervorgehoben werden: Andersson [1] weist darauf hin, daß die Vorschriften der §§ 75 S. 1 VwGO und 46 Abs. 1 S. 1 FGO die Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Anfechtungs- und Verpflichtungsklage - beide Vorschriften gelten nach herrschender Meinung für beide Klagearten - lediglich um das Erfordernis eines a b g e s c h l o s s e n e n Vorverfahrens verkürzen. Hierzu merkt er unter Berufung auf Bettermann in NJW 1960, 1081 (1082) an, daß - von weiteren Formulierungsschwächen abgesehen - das Gesetz etwas mißglückt abgefaßt ist: "Die Klage ist nicht 'abweichend von § 68 VwGO (§ 44 FGO)' zulässig; denn das Vorverfahren darf nicht ganz, sondern nur teilweise entfallen." Es wird, wie oben dargestellt, nur auf den Abschluß des außergerichtlichen Vorverfahrens mit einer förmlichen Entscheidung der Behörde verzichtet; ein Vorverfahren muß aber eingeleitet gewesen sein!
Nach Schleeh [2] ist § 46 FGO, "wie auch § 75 VwGO lediglich eine Zulässigkeitsvorschrift. Er statuiert keine eigene Klageart, sondern nimmt auf die Klagen des § 40 Abs. 1 FGO Bezug, also auf die Anfechtungsklage, die Verpflichtungsklage wegen Ablehnung und die Verpflichtungsklage wegen Untätigkeit. Soweit diese Klagen ein Vorverfahren voraussetzen, richtet sich ihre Zulässigkeit nach Absatz 1, soweit sie eines solchen nicht bedürfen (das sind nur die Fälle des § 230 Abs. 3 AO), nach Absatz 3 des § 46 FGO".
Es erscheint daher ein Hinweis angebracht:
In Anlehnung an den Zivilprozeß unterscheidet das Klagesystem der FGO- ausgerichtet auf das Klagebegehren des Klägers - zwischen folgenden Klagearten:
- Gestaltungsklage
- Leistungsklage i.w.S.
- Feststellungsklage [3].

---

[1] Untätigkeitsklage, Jahresfrist und Unanfechtbarkeit, DÖV 1969, S. 666

[2] Zur "sogenannten Untätigkeitsklage" im Steuerprozeß, BB 1972, 1223

[3] s.a. Tipke-Kruse, § 40 FGO, RdNr. 8,9; v.Wallis-List in H-H-Sp., § 40 FGO, Anm. 5

Mit der Gestaltungsklage kann der Kläger sein Recht auf eine unmittelbare Rechtsveränderung verfolgen. Von Bedeutung im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ist die Anfechtungsklage als eine der Unterformen der Gestaltungsklage, die ihrerseits als Aufhebungs- oder Änderungsklage in Erscheinung treten kann.

Die Leistungsklage i.w.S. ist dann gegeben, wenn der Kläger einen materiellrechtlichen Anspruch gegen den Beklagten auf eine bestimmte Leistung zu haben glaubt und begehrt, den Beklagten durch Urteil zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen zu verpflichten. Zur Gruppe der Leistungsklagen i.w.S. gehören sodann die Leistungsklage i.e.S., mit der eine andere Leistung als der Erlaß eines VA(= sonstige Leistung) begehrt werden kann und die Verpflichtungsklage. Letztere hat wiederum verschiedene Zielrichtungen. Begehrt der Kläger den Erlaß eines abgelehnten VA, so handelt es sich um eine Ablehnungs- oder Vornahmeklage. Zielt seine Klage dagegen auf den Erlaß eines bisher unterlassenen VA, so stellt sich seine (Leistungs-) Klage als - echte - Untätigkeitsklage dar. Verlangt er aber die Unterlassung eines VA, so muß er eine Unterlassungsklage erheben.
Das Klageziel, das mit Erhebung der Feststellungsklage verfolgt werden kann, ergibt sich aus der Regelung des § 41 FGO. Es ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung. [1]
Bei der Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO muß nun zunächst zwischen drei Untergruppen unterschieden werden:
1. Bei verzögerlicher Behandlung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs ist die Klage ohne Abschluß des sonst vorgeschriebenen Vorverfahrens [2] gegeben. § 46 Abs. 1 FGO setzt dabei voraus, daß das Finanzamt einen VA erlassen hat. Gegen diesen muß ein Rechtsbehelf im Sinne der §§ 229, 23o Abs. 1 AO eingelegt worden sein. Die Klage geht dann auf Aufhebung oder Änderung des VA und ist somit eine Anfechtungsklage [3] . Angriffsziel ist dabei

---

[1] Vgl. zu Vorstehendem die Übersicht bei Ziemer-Haarmann, Tz. 17o9 ff

[2] § 44 FGO; auf die Ausnahmeregelung der sog. Sprungklage gem. § 45 FGO braucht hier nicht eingegangen zu werden

[3] BFH-Beschl. vom 5.5.197o II B 19/67, BStBl. 197o II 551

stets nur der ursprüngliche, von der Ausgangsbehörde erlassene VA. Niemals aber kann mit ihr die Verurteilung der Behörde zum Erlaß einer Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf erreicht werden. [1]

Mit Recht weist Löwer [2] für die VwGO darauf hin, daß die Untätigkeitsklage niemals eine Anfechtungsklage sein könnte, sondern stets eine Verpflichtungsklage wegen Unterlassung einer Amtshandlung, wenn es ihr Ziel wäre, den Erlaß eines Widerspruchsbescheides zu erreichen. Dies ist aber nach dem hier aufgezeigten System nicht der Fall.

Im Fall der Klage wegen Nichtbescheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf kann man an und für sich nicht schlechthin von einer Untätigkeitsklage sprechen. Insofern wird den Gegnern der Bezeichnung der Klage nach § 46 FGO als Untätigkeitsklage zugestimmt. [3] Die Untätigkeitsklage im eigentlichen Sinne ist, wie aufgezeigt wurde, ein Unterfall der Verpflichtungsklage und nur dann gegeben, wenn die Verwaltungsbehörde nicht erst die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, sondern schon den ursprünglichen VA "unterlassen" hat. Dieser Fall wird aber von § 46 Abs. 1 FGO nicht erfaßt. Die Vorschrift hat ihren Standort in der Verfahrenssituation, in der die Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf (noch) aussteht.

Die häufig - auch in der Praxis - gebräuchliche Bezeichnung "Untätigkeitsklage" für die Klage nach § 46 Abs. 1 FGO mag also unter Umständen irreführend sein;

---

[1] Tipke-Kruse, § 46 FGO, Anm. 1; v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 15; BFH-Beschluß vom 5.5.197o II B 19/67, BStBl. 197o II 551; BFH-Urteil vom 25.1o. 1973 VII R 15/71, BStBl. 1974 II 116; BVerwG-Beschluß vom 3o.8.1962 III B 88/61, Sammelwerk der Rspr. des BVerwG 31o § 132 VwGO Nr. 35: "Für eine Klage auf Erlaß eines Widerspruchsbescheids ohne Rücksicht auf dessen Inhalt besteht in der Regel kein Rechtsschutzinteresse."

[2] MDR 1963, Seite 179

[3] s.zuletzt Schleeh, BB 1972, 1223; vgl. auch Vorbem. vor 3.2.1. oben

sie wird aber auch vom Gesetz selbst (§ 138 Abs. II S. 1 FGO) gebraucht.
Angriffsziel ist aber - was noch auszuführen sein wird - der ursprünglich von der Behörde erlassene VA [1] bzw. die vom Steuerpflichtigen beantragte, aber nicht ergangene Verfügung. [2]

2. Wird nicht die Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf, sondern über einen anderen Antrag des Steuerpflichtigen - von den Fällen des § 23o Abs. 3 AO abgesehen - ungebührlich verzögert, so kann der Betroffene nach § 23o Abs. 2 AO gegen dieses Verhalten der Behörde bei der nächsthöheren Behörde Beschwerde einlegen, die oben näher umschriebene Untätigkeitsbeschwerde.
Ein solcher Fall ist z.B. dann gegeben, wenn das Finanzamt über ein Stundungs- oder Erlaßgesuch nicht entscheidet oder eine Unbedenklichkeitsbescheinigung - für eine Befreiung von der sog. Grundbuchsperre gem. §§ 189 d Abs. 1 AO , 9 GrStDV - nicht erteilt. [3] Erst wenn die Beschwerdebehörde, das ist in diesem Fall die Oberfinanzdirektion gem. § 249 AO, ihre Entscheidung unangemessen verzögert, ist die Untätigkeitsklage - hier in Form der Verpflichtungsklage - gegeben.
Im Ergebnis stellt sich auch dieser Fall als Verzögerung der Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf - der Untätigkeitsbeschwerde - dar. [4]

---

[1] BFH-Beschluß vom 5.5.197o II B 19/67 BStBl. 197o II 551; FG Münster Urteil vom 23.6.1971 VIII-V 527/7o L, EFG 1971, 585; FG Hamburg Urteil vom 21.12.197o V 131/69 N, EFG 1971, 189; FGMünchen Beschluß vom 12.4.1967 IV 141/66, EFG 1967, 357; Modest DB 1969, S. 98

[2] s. FG Hamburg, EFG 1971, 189

[3] Daß es sich bei der Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung um einen VA handelt, hat der BFH z.B. im Urteil vom 26.1o.1962 II 169/6o U BStBl. 1963 III 22o ausgesprochen. Siehe dort auch nähere Erläuterungen über die Aussage der Unbedenklichkeitsbescheinigung.

[4] Auf diese Weise wird vor Anrufung des Finanzgerichts der zulässige Rechtsbehelf bei den Verwaltungsbehörden erschöpft. Vgl. auch Geeb, StuW 1963, 642

3. Ist die Entscheidung über einen Antrag auf Vornahme eines VA, über den zu entscheiden hat die oberste Finanzbehörde des Bundes oder eines Landes, die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein oder die Monopolverwaltung für Branntwein bei der OFD Berlin oder der Zulassungsausschuß der OFD in Angelegenheiten des Steuerberatungsgesetzes [1] ohne zureichenden Grund binnen angemessener Frist ausgeblieben, so ist der Beschwerdeweg der vorbezeichneten Art gem. § 23o Abs. 3 AO nicht eröffnet. Der Betroffene hat hier die Möglichkeit, eine - "echte" - Untätigkeitsklage in Form der Verpflichtungsklage zu erheben.
Die FGO geht mit der Regelung des § 46 Abs. 3 im Gegensatz zur VwGO (§ 75 Satz 1) davon aus, daß nur bei Untätigkeit der Obersten (zuständigen) Verwaltungsbehörden hinsichtlich des Antrags auf Erlaß eines VA die Klage unmittelbar möglich ist.
Als Zwischenergebnis kann somit zunächst festgestellt werden, daß die Untätigkeitsklage dann gegeben ist, wenn die Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf bzw. bestimmte Anträge ausgeblieben ist; § 46 Abs. 1 und 3 FGO. Eine Besonderheit, die unter die erste Fallgruppe einzureihen ist, findet sich im steuerlichen Abrechnungsverfahren nach § 125 AO: Nach herrschender Ansicht [2] stellt der Abrechnungsbescheid einen zusätzlichen Rechtsbehelf für denSteuerpflichtigen dar, m.a.W. "beim Abrechnungsverfahren handelt es sich um ein n e b e n die ordentlichen Rechtsbehelfe gestelltes zusätzliches Rechtsbehelfsverfahren. [3] Dies wird damit begründet, daß der Abrechnungsbescheid im Steuererhebungsverfahren und nicht im Veranlagungsverfahren erteilt wird. [4]

---

[1] Siehe hierzu Zwischenurteil des FG Rheinland-Pfalz vom 1.2.1972 II 12o/71, EFG 1972, 2o5

[2] Tipke-Kruse, § 125 AO, RdNr. 1; BFH-Urteil vom 15.1o. 1953 III 145/52 U BStBl. 1953 III 373

[3] FG Berlin, Urteil vom 1.11.1968 III 619/67, EFG 1969, 2o8

[4] Wegen der Voraussetzungen und der sich hieraus ergebenden Folgen wird auf die beiden Anmerkungen und die dort zitierte Rechtsprechung verwiesen; s.a. v.Wallis in H-H-Sp § 125 AO, RdNr. 2

Wird also der Abrechnungsbescheid einem außergerichtlichen Rechtsbehelf gleichgestellt, so ist die Ansicht von Tipke-Kruse [1] zutreffend, daß gem. § 46 FGO [2] Untätigkeitsklage erhoben werden kann, wenn das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 125 AO untätig bleibt. Die sonstigen Voraussetzungen für eine Untätigkeitsklage sind dann die gleichen wie bei derjenigen wegen Ausbleibens der Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf.

Beim Ausbleiben der Entscheidung über eine Dienstaufsichtsbeschwerde ist keine Untätigkeitsklage gegeben. Hierzu soll auf das Urteil des VII. Senats des BFH vom 6. Juli 1965 [3] verwiesen werden. In der dort zur Entscheidung vorliegenden Sache hatte der Kläger, der sich wiederholt vergeblich der Steuerhelferprüfung unterzogen hatte, bei der OFD Dienstaufsichtsbeschwerde gegen die Steuerhelferprüfung 1961 erhoben. Die OFD hatte diese Aufsichtsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen. Die hiergegen gerichtete Berufung (jetzt Klage) wurde als unzulässig verworfen.

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz (FG) bestätigt und seiner Entscheidung folgenden Leitsatz vorangestellt: "Gegen die Zurückweisung einer Dienstaufsichtsbeschwerde gibt es kein Rechtsmittel an die Steuergerichte". Der Senat weist darauf hin, die Zurückweisung der Dienstaufsichtsbeschwerde sei keine erstmalige Regelung eines Einzelfalles und daher kein im Verwaltungsrechtsweg angreifbarer VA. Ein gerichtlicher Rechtsschutz gegenüber solchen Entscheidungen im Dienstaufsichtswege sei auch nicht erforderlich; denn gegen Maßnahmen der Verwaltung habe der Betroffene in Abgabensachen und ihnen verfahrensrechtlich gleichgestellten Angelegenheiten die Möglichkeit, von den in der AO vorgesehenen Rechtsmitteln Gebrauch zu machen. Damit sei für ihn der Rechtsschutz garan-

---

[1] § 125 AO, RdNr. 5

[2] gemeint sein kann nur Abs. 1 nicht Abs. 3, obwohl der Abrechnungsbescheid nur auf Antrag ergeht

[3] VII 331/63 HFR 1965, S. 557

tiert. Mache er hiervon keinen Gebrauch, so werde er nicht in seinen Rechten verletzt, wenn die Beschreitung des Dienstaufsichtsweges negativ verlaufe. Hielte man dagegen in diesen Fällen den Finanzrechtsweg für eröffnet, so würde dies dazu führen, den Betroffenen erneut in den Genuß eines gerichtlichen Rechtsschutzes kommen zu lassen, der aber andererseits im Wege der Beschreitung der Rechtsmittel der AO nicht zu dem erhofftem Erfolg geführt habe.
Dieser Auffassung wird voll zuzustimmen sein. Es wird nämlich vermieden, daß "durch die Hintertür" erneut ein Verfahren in Gang gesetzt wird, das bereits abgeschlossen war, wenn es auch kein den Betroffenen befriedigendes Ergebnis gebracht hat. Eine Wiederaufrollung eines abgeschlossenen Verfahrens dürfte aber nicht im Sinne des Grundsatzes der Erhaltung des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit liegen.

Untätigkeitsklage bei Untätigkeit eines Gerichts?

In verschiedenen Verfahren, die bis zum BFH geführt wurden, war streitig, ob auch der Untätigkeit eines Gerichts im Rahmen eines schwebenden Verfahrens mit Erhebung der Untätigkeitsklage entgegengetreten werden kann.
In der durch Urteil des BFH vom 26. Oktober 1962 [1] entschiedenen Sache hatte der Kläger gerügt, das FG habe seine Angelegenheit nicht - durch Urteil - erledigt und ihn dadurch gezwungen, weiterhin eine "ungebührliche Steuer" zu zahlen. Die gegen die Untätigkeit des FG seinerzeit erhobene Rechtsbeschwerde wurde vom BFH als unzulässig verworfen. Bei der Begründung stützte sich der BFH auf den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 12. Januar 196o, [2] wonach die Bedeutung des Art. 19 Abs. 4 GG darin liegt, "daß kein Akt der Exekutive, der in Rechte des Bürgers eingreift, rechtlicher Prüfung entzogen wird". In

---

[1] III 229/62 U, BStBl. 1963 III 47

[2] 1 BvL 17/59, BVerfGE 1o, 264; s.a. BVerfG-Beschluß vom 5.2.1963 2 BvR 21/6o, NJW 1963, 8o3

diesem Sinne sei "Verletzung durch die öffentliche Gewalt" zu verstehen, wobei nicht zur öffentlichen Gewalt die Rechtsprechung gehöre; denn Art. 19 Abs. 4 GG gewähre Schutz durch den Richter, nicht gegen den Richter. [1] Wende sich nun aber eine Untätigkeitsklage gegen ein Verhalten des Gerichts, nämlich die Verzögerung einer gerichtlichen Entscheidung durch Urteil, so würde unzulässigerweise über Art. 19 Abs. 4 GG rechtlicher Schutz gegen ein Gericht begehrt; das erhobene Rechtsmittel war daher unzulässig.
Der Fall des Beschlusses des BFH vom 31. Januar 1967 [2] befaßte sich mit der Verzögerung einer beantragten Streitwertfestsetzung gem. § 146 Abs. 1 Satz 2 FGO. Hierzu führte der BFH in Anlehnung an die vorgenannte BFH-Entscheidung aus, "die FGO habe zwar die von der Rechtsprechung des BFH für das bis zum 31. Dezember 1965 geltende Recht der AO aufgrund von Art. 19 Abs. 4 GG entwickelte Untätigkeitsklage in § 46 FGO geregelt. Dieser Rechtsbehelf gelte aber nur bei Verzögerung von Verwaltungsakten der Verwaltungsbehörden". Weiterhin wird herausgestellt: "Eine Untätigkeitsbeschwerde bei Verzögerung von richterlichen Entscheidungen kennt die FGO nicht. Einen solchen Rechtsschutz gab es auch vor Inkrafttreten der FGO nicht."

Zur Klarstellung sei auch noch auf das Urteil des FG Münster vom 24.1.1967 [3] hingewiesen. Dort wird herausgestellt, aus der klaren Fassung des § 46 FGO ergebe sich, daß nur die Verzögerung eines "außergerichtlichen Rechtsbehelfs" - und wohl auch eines Antrag an die Verwaltungsbehörde - verhindert werden soll; folglich "wendet sich das Verhalten des Klägers nur gegen eine Finanzbehörde".

---

[1] Vgl. Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG Tz. 17 und BFH-Urteil vom 7.4.1954 II 97/53 S, BStBl. 1954 III 165

[2] VI B 30/66 BStBl. 1967 III 292

[3] VII 3474/66 A, EFG 1967, 182

Die eingangs gestellte Frage ist damit zu verneinen. Für die Zeit vor Inkrafttreten der FGO hat die Rechtsprechung einheitlich die Zulässigkeit einer Untätigkeitsklage gegen Ausbleiben einer richterlichen Entscheidung verneint. Die Fassung des § 46 FGO spricht nicht gegen die seinerzeit aufgestellten Grundsätze.

Sind die Voraussetzungen der Untätigkeitsklage nach § 46 FGO verfassungsgemäß?

In der Entscheidung vom 2o. Januar 1971 [1] hatte sich der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts damit zu beschäftigen, ob die Voraussetzungen der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO verfassungsgemäß sind. Diese Frage hat der Senat bejaht.
Er stellt dabei heraus, daß die "Voraussetzungen der Untätigkeitsklage den Weg zu den Finanzgerichten nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise" erschweren. Nach seiner Ansicht ist bei der Gestaltung der Voraussetzungen in § 46 Abs. 1 FGO der Art. 19 Abs. 4 GG nicht verletzt, wobei auf den Beschluß des Ersten Senats des BVerfG vom 12. Januar 196o [2] verwiesen wird. Dort wird ausgesprochen, daß der Rechtsweg, d.h. der Weg zu den Gerichten, nicht schrankenlos offen steht" und "nie bezweifelt worden ist, daß Art. 19 Abs. 4 GG den Rechtsweg nur im Rahmen der jeweils geltenden Prozeßordnungen gewährleistet, daß weiterhin die Anrufung der Gerichte von der Erfüllung der hier bestimmten formalen Voraussetzungen abhängig gemacht werden darf, wie etwa die Einhaltung bestimmter Fristen, der ordnungsmäßigen Vertretung usw. " [3]
Zweifel an der Richtigkeit dieser Ansicht dürften nicht bestehen, wenn man sich den Sinn und Zweck des § 46 Abs. 1 FGO vor Augen hält, nämlich dem Bürger zu ermöglichen, ein Tätigwerden der Behörde zu erzwingen bzw. ihm ein Klagerecht einzuräumen, ohne daß

---

[1] 2 BvR 546/7o, HFR 1971 II Nr. 121 S. 118

[2] 1 BvL 17/59 BVerfGE 1o, 264 (268)

[3] Beschluß des 1.Senats des BVerfG vom 17.3.1959 1BvL 5/57, BVerfGE 9, 194 (199 f)

er den verzögerten Ausgang des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens abwarten muß. Daß hierbei bestimmte formale Voraussetzungen erfüllt sein müssen, ist ohne weiteres einleuchtend. [1]

Nebeneinander mehrerer Untätigkeitsklagen?

Dem Urteil des FG Hamburg vom 21.12.197o [2] ist folgender Leitsatz vorangestellt: "Neben der Klage nach § 46 FGO ist weder eine Untätigkeitsklage auf Erlaß der von der Verwaltung nach § 244 AO ausgesetzten Einspruchsentscheidung zulässig noch eine Anfechtungsklage gegen die Aussetzungsverfügung."
Im Hinblick auf die vorstehenden Darlegungen wird man dieser Ansicht voll zustimmen müssen. Es wurde nämlich bereits dargelegt, daß eine Untätigkeitsklage - dort in Form der Verpflichtungsklage - auf Erlaß der unterbliebenen Rechtsbehelfsentscheidung nicht zulässig ist. Die Untätigkeitsklage in Form der Verpflichtungsklage auf Erlaß eines unterbliebenen VA ist nur zulässig, wenn erfolglos Beschwerde oder Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs. 1 und 2 AO eingelegt worden ist. Wenn das FG anführt, "die Tätigkeit der Verwaltungsbehörde, die über den Einspruch zu entscheiden hat, ist nicht unmittelbar erzwingbar" und"Rechtsschutz gewährt in einem solchen Fall § 46 FGO, eine Sonderregelung der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage", so ist damit der Sinn und Zweck der Untätigkeitsklage richtig umschrieben. DasFG hat auch zu Recht darauf abgestellt, daß mit der Klage nach § 46 FGO unmittelbar auf die Hauptsache, d.h. - im dort entschiedenen Fall - auf die Aufhebung des Steuerbescheids (sonst auch: Erlaß eines unterbliebenen VA) geklagt werden kann. Damit dürfte zu Recht kein Rechtsschutzinteresse an einer Klage auf Erlaß der Entscheidung der Verwaltung im Vorverfahren und - inzident - an einer weiteren Klage neben der ersteren gegeben sein.

---

[1] Vgl. hierzu auch Bettermann, NJW 196o, Seite 1o82, 1o84
[2] V 131/68 N, EFG 1971, S.188

Im vorliegenden Fall war die Untätigkeitsklage nach § 46 FGO (zwar noch) unzulässig, da das Finanzamt dem Kläger in Gestalt einer Aussetzungsverfügung gem. § 244 AO einen zureichenden Grund mitgeteilt hatte. [1] Auch gegen die Aussetzungsverfügung des Finanzamtes hatte nun der Kläger nach erfolglos geführtem Beschwerdeverfahren Anfechtungsklage erhoben. Mangels eines Rechtsschutzbedürfnisses hielt das Gericht auch diese Klage für unzulässig, wohl zu Recht:
Bei der Prüfung der Zulässigkeit einer - hier der ersten - Untätigkeitsklage muß das Gericht neben den anderen Prozeßvoraussetzungen prüfen, ob dem Steuerpflichtigen ein zureichender Grund für die Verzögerung der Einspruchsentscheidung mitgeteilt worden ist. Ist z.B. die Einspruchsentscheidung deshalb unterblieben, weil das Finanzamt das außergerichtliche Rechtsbehelfverfahren ausgesetzt hat [2], so überprüft das Gericht, ob dieses Verhalten der Behörde gerechtfertigt war. Demgemäß war nach richtiger Ansicht des erkennenden Senats ein Rechtsschutzinteresse für eine "isolierte" Anfechtungsklage neben der schwebenden Klage nach § 46 FGO nicht gegeben [3]. Je nachdem nämlich, ob die Aussetzungsverfügung nach § 244 AO rechtens war, führt die Untätigkeitsklage nach § 46 FGO zu demselben Ergebnis, wie die "isolierte" Anfechtungsklage: Sie ist entweder weiterhin unzulässig - wenn die Aussetzung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens rechtmäßig war und damit einen "zureichenden Grund" i.S.d. § 46 Abs. 1 FGO darstellte - oder zulässig - wenn die Aussetzungsverfügung fehlerhaft war, weil das Finanzamt zu Unrecht die Vorgreiflichkeit eines anderen Verfahrens bejaht hat. [4]

---

[1] Zur Frage der Zulässigkeit der Untätigkeitsklage s. die Darlegungen unten

[2] Einzelheiten siehe weiter unten

[3] FG Hamburg, wie vor, Seite 189

[4] Vgl. hierzu die bereits zitierten Entscheidungen, sowie BFH-Urteile vom 25.1o.1973 VII R 15/71, BStBl. 1974 II 116 und vom 13.11.1973 VII R 32/71, BStBl. 1974 II 111

3.2.1.4. Der Streitgegenstand der Untätigkeitsklage [1]

Die Frage nach dem Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren wird in § 65 Abs. 1 FGO aufgeworfen, wo es heißt, daß die Klage u.a. den Streitgegenstand bezeichnen muß. Es handelt sich hierbei um einen notwendigen Inhalt der Klage (sog. Mußvorschrift), dessen Fehlen die Zulässigkeit der Klage in Frage stellt. Fest steht, daß nicht der VA selbst der Streitgegenstand der Klage ist. Auch die allgemeine Bezugnahme auf das "bisher Vorgebrachte", was also seitens des Klägers vor Klageerhebung dem Finanzamt gegenüber erklärt wurde oder was sonst den Steuerakten zu entnehmen ist, ist keine ausreichende Bezeichnung des Streitgegenstandes i.S. d. § 65 Abs. 1 FGO [2]. Darüber hinaus werden aber höchst unterschiedliche Ansichten zum Umfang des Streitgegenstandes vertreten [3]. U.a. wird zwischen"Streitgegenstand im verfahrenstechnisch (engeren, eigentlichen) Sinne" und "Streitgegenstand im weiteren (uneigentlichen) Sinne" unterschieden.

Nach der ersten Auffassung wird der Streitgegenstand umschrieben als die vom Kläger aufgestellte Rechtsbehauptung der materiellen Rechtswidrigkeit des angefochtenen VA oder seiner Ablehnung oder Unterlassung und der materiellrechtlich verstandenen Verletzung von Rechten des Klägers durch ihn [4] (unter Berücksichtigung des von ihm - Kläger - aus seiner Rechtsbehauptung hergeleiteten Klagebegehrens [5]). Diese

---

[1] Vgl. auch die Ausführungen zum Abschnitt "Der Klageantrag"

[2] Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, rechtskräftiges Urteil vom 13.6.1972 III 16/72, EFG 1972, S. 448

[3] Horn, Das Klagebegehren im finanzgerichtlichen Verfahren, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 419 weist darauf hin, daß der Streitgegenstand einer der umstrittensten Begriffe der FGO ist. Siehe dort auch ausführliche Literaturangaben zu den verschiedenen Rechtsansichten

[4] Birkholz, Typische Fehler des Prozeßbevollmächtigten im finanzgerichtlichen Verfahren, StuW 1973, S.24; Tipke-Kruse, § 65 FGO, RdNr. 3; Vogel, DStR 1966, S.388

[5] Ziemer-Haarmann, Einspruch, Beschwerde, Klage in Steuersachen, Band II, Tz. 2642

Rechtsbehauptung muß der Kläger in seiner Klage "geltend machen"; § 4o Abs. 2 FGO.
Die zweite Auffassung sieht dagegen eine Umschreibung des Streitgegenstandes dann für erfüllt an, wenn die Klage - formellrechtlich verstanden - den angefochtenen VA, seine Ablehnung oder Unterlassung bezeichnet [1] und die Klagebegründung die materielle Rechtswidrigkeit und die Verletzung materieller Rechte des Klägers substantiiert. [2]
Auf eine ins einzelne gehende Auseinandersetzung mit den Theorien über den Streitgegenstand kann hier verzichtet werden. Die Auswirkungen der unterschiedlichen Auffassungen über den Streitgegenstand sind zwar mannigfaltig, wobei z.B. nur an Fragen der Rechtshängigkeit, der Klageänderung oder der materiellen Rechtskraft zu denken ist. Sie sind aber für die Aufzeigung und Lösung des hier anstehenden Problems nicht von besonderer Bedeutung, sondern stellen sich bei jeder "normalen" finanzgerichtlichen Klage.
Es soll hier der ersten Auffassung gefolgt werden, da sie schärfere Abgrenzungskriterien verlangt, auch im Hinblick auf die Abgrenzung des "Streitgegenstandes" von anderen prozeßrechtlichen Begriffen.
Hierbei ist zunächst das "Klagebegehren" zu erwähnen, das das vom Kläger mit seiner Klage verfolgte Prozeßziel bezeichnet für den Fall, daß seine Rechtsbehauptung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsverhaltens

---

[1] Vgl. BFH-Urteil vom 24.9.197o II R 37/7o, BStBl. 1971 II 112: Bei Anfechtung eines Steuerbescheides in vollem Umfang erhält dessen Bezeichnung zugleich die Bezeichnung des Streitgegenstandes. Ebenso BFH-Urteil vom 23.5.1973 II R 47/72, BStBl. 1973 II 82o. Siehe auch BFH-Gr. Senat Beschluß Gr.S. 1/66 vom 17.7.1967, BStBl. 1968 II 344, wonach Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer (den Steuermeßbetrag) festsetzenden Steuer(meß-)bescheids ist.

[2] Birkholz, wie vor, StuW 1973, Seite 24

und der Rechtsverletzung zutrifft. [1]
Weiter ist auf den - unten zu behandelnden - "Klageantrag" (§ 65Abs. 1 FGO) hinzuweisen, der das für die Zwecke des Verfahrens in prozeßgerechte Form gebrachte Klagebegehren darstellt. [2]
Für den Streitgegenstand bei der Untätigkeitsklage hat bereits Meilicke [3] darauf hingewiesen, daß sich die Klage nicht auf Bescheidung des Einspruchs oder der Beschwerde richtet, sondern auf Abänderung bzw. Aufhebung des angefochtenen Steuerbescheids (der angefochtenen Verfügung). Dem entgegenstehende Ansichten kann damit nicht mehr gefolgt werden. Sie vertraten den Standpunkt, daß bei der Untätigkeitsklage in erster Linie die Untätigkeit der Behörde gerügt werde. Streitgegenstand dürfte nach dieser Auffassung das Interesse des Klägers an einer baldigen Entscheidung der Behörde sein [4]. Die Rechtsverletzung durch die Verwaltung liegt danach in ihrem Nichtstun, nicht in

---

[1] S. Ziemer-Haarmann, a.a.O., Tz. 2647; Horn, a.a.O., S. 407: Der Ausdruck Klagebegehren besagt, was will der Kläger mit seiner Klage erreichen? Das Klagebegehren ist das an das FG gerichtete Rechtsschutzbegehren

[2] S. Ziemer-Haarmann, a.a.O., Tz. 2648. Wegen der Unterscheidung zwischen Klagebegehren und Klageantrag siehe im übrigen auch § 96 Abs. 1 S. 2 FGO

[3] Erhebung der Untätigkeitsklage, BB 1968, S. 988

[4] Stier, a.a.O., DStR 65, S. 326. S.a. Niedersächsisches FG Hannover, Urt. vom 4.4.1963 V 93/62, EFG 1963, 536: Die Hauptsache der Untätigkeitsklage stellt das auf Beseitigung der Untätigkeit der Behörde gerichtete Begehren dar ... Die Untätigkeitsklage ist in erster Linie ein prozessualer Rechtsbehelf, der zunächst lediglich eine Art Vorverfahren in Gang setzt. Ebenso im Ergebnis Kutter , Die Untätigkeitsklage, DStR 1962/63, S. 413, der unter Berufung auf das Urteil des FGMünchen vom 8.2.1962 IV 7/62, EFG 1962, S. 42o darauf hinweist, daß die Untätigkeitsklage in erster Linie gegen die pflichtwidrige Säumigkeit der Behörde gerichtet ist . Löwer, a.a.O., S. 179: Für die VwGO ist das in §§ 75, 76 geregelte Institut der Untätigkeitsklage Ausfluß eines Rechts des Antragstellers auf zügige Bearbeitung und Entscheidung

einem positiven Handeln. Nicht vom Streit erfaßt ist dagegen nach dieser Theorie im Falle des § 46 Abs. 1 und 2 FGO der mit dem außergerichtlichen Rechtsbehelf angefochtene VA. Dies sei erst eine weitere Angelegenheit. Es mag hierzu das Urteil des BFH vom 15. November 1962 [1] herangezogen werden, aus dem sich ergibt, daß sich das Streitinteresse des Klägers auf das erstrebte Tätigwerden der Verwaltungsbehörde erstreckt. Dagegen ist "ein in der Begründung zur Untätigkeitsklage enthaltener Antrag auf Sachentscheidung in der Regel nur als Hilfsantrag zu würdigen".

Wenn diese Ansicht abgelehnt wird und das ist herrschende Meinung, wird auch hier klar, daß die Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO keine Klage eigener Art ist. Vielmehr handelt es sich um eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage, ohne daß der Ausgang des sonst vorgeschriebenen außergerichtlichen Vorverfahrens abgewartet werden muß.

Als Streitgegenstand ist daher anzusehen: [2]

- bei der Anfechtungsklage:
  die Rechtsbehauptung des Klägers, der angefochtene VA sei in dem durch das Klagebegehren begrenzten Umfang rechtswidrig, verletze ihn - den Kläger - insoweit in seinen Rechten und sei daher entsprechend zu ändern (aufzuheben);
- bei der Verpflichtungsklage:
  die Rechtsbehauptung des Klägers, das Unterlassen des begehrten VA sei rechtswidrig und verletze ihn - den Kläger - in seinen Rechten; der Beklagte sei daher zur Vornahme des VA zu verurteilen;
- bei der Leistungsklage im engeren Sinne:
  die Rechtsbehauptung des Klägers, das Unterlassen der sonstigen Leistung durch den Beklagten sei rechtswidrig und verletze ihn - den Kläger - in seinen Rechten; der Beklagte sei daher zu der begehrten sonstigen Leistung zu verurteilen.

---

[1] IV 70/59 S, BStBl. 1963 III 270

[2] Siehe Zusammenstellung bei Ziemer-Haarmann, Tz. 2638-2640

Beiladung - Beitritt der OFD im Verfahren nach § 46 FGO?

In dem durch rechtskräftigen Beschluß des FG Hamburg vom 1o.3.1969 [1] entschiedenen Fall war streitig, ob ein Verfahrensbeitritt der OFD im Fall der Untätigkeitsklage möglich ist. Dies wurde im Hinblick auf den insoweit klaren Wortlaut des § 61 FGO abgelehnt, weil dort gefordert wird, daß im außergerichtlichen Vorverfahren eine Beschwerdeentscheidung ergangen sein muß. Weil dies bei der Untätigkeitsklage wegen Verzögerung des Ergehens der Beschwerdeentscheidung aber gerade nicht der Fall ist, ist dieser Ansicht voll zuzustimmen. Wie soll nämlich die Beschwerdeinstanz ihre sachliche Entscheidung vor Gericht vertreten - das ist nämlich der Sinn und Zweck der genannten Vorschrift - wenn diese noch aussteht?
Auch das Verwaltungsinteresse der OFD am Ausgang des Verfahrens wurde nicht als rechtliches Interesse i.S. d. § 6o FGO anerkannt, so daß der gestellte Beiladungsantrag zurückzuweisen war. Zur Begründung wurde vom erkennenden Gericht hierzu ausgeführt, rechtliche Interessen würden nur dann berührt, wenn das Unterliegen eines Beteiligten die Rechtslage des Beigeladenen verbessern, verschlechtern oder eine ihm günstige Rechtslage aufrechterhalten würde. Dem Staat als Hoheitsträger - verkörpert durch die OFD - stünden aber keine rechtlichen Interessen i.S.d. § 6o Abs. 1 Satz 1 FGO zu.
Das Ergebnis wird zu bejahen sein im Hinblick auf die besondere Rechtsnatur der Untätigkeitsklage. Eine weitere Auseinandersetzung mit dieser Frage erscheint zur Begrenzung des Umfanges der Darstellung nicht veranlaßt. Es wird im übrigen ergänzend auf die zahlreichen Literatur- und Rechtsprechungsangaben im Urteil des FG Hamburg vom 1o.3.1969 (s.o.) verwiesen.

---

[1] IV b 552/67 N (V), EFG 1969, 413

3.2.2. Die Voraussetzungen der Untätigkeitsklage

Bereits im Abschnitt "Darstellung des Problems - Allgemeine Vorbemerkungen", in dem besonderer Wert auf die Aufzeigung der rechtsschöpferischen Betätigung durch die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit gelegt wurde, wurde an mehreren Stellen darauf hingewiesen, daß bestimmte "Bedingungen" erfüllt sein müssen, deren Vorliegen es erst dem Bürger ermöglicht, eine Untätigkeitsklage zu erheben. Bevor das Gericht, an das sich der Bürger mit seiner Klage wendet, eine Entscheidung in der Sache treffen kann, muß es auf Grund des hier herrschenden Untersuchungsgrundsatzes prüfen, ob die Prozeßvoraussetzungen erfüllt sind. [1] Ist auch nur eine der erforderlichen Sachurteilsvoraussetzungen nicht erfüllt, so bleibt dem Gericht eine sachliche Entscheidung verwehrt, mag die Klage im übrigen auch noch so erfolgreich erscheinen. Das Verfahren endet in solch einem Fall mit Klageabweisung wegen Unzulässigkeit, wobei den Kläger die volle Kostentragungspflicht trifft [2]; § 135 Abs. 1 FGO.
Welche Bedeutung den Sachurteilsvoraussetzungen zukommt, erhellt schon die Tatsache, daß nach § 97 FGO ein Zwischenurteil über die Zulässigkeit der Klage ergehen kann. Der Beantwortung der Frage muß daher besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Dies gilt besonders für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren als Prozeßvoraussetzung; denn hierbei handelt es sich gerade um eine abweichende Regelung im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens.
"Verneint allerdings das Finanzgericht eine Sachurteilsvoraussetzung, so kann ein Zwischenurteil nicht

---

[1] Wegen der Verwendung des Begriffes "Prozeßvoraussetzungen - Voraussetzungen der Zulässigkeit des Prozesses im ganzen", im Zivilprozeß siehe Rosenberg-Schwab, Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 11.Aufl., § 97 ZPO, S. 487 f. Zur Unterscheidung zwischen "Prozeß-" und "Sachurteilsvoraussetzungen" siehe die weiter unten folgenden Ausführungen

[2] S. Tipke-Kruse, § 135 FGO, RdNr. 2

ergehen. Es muß in derartigen Fällen durch Endurteil entschieden werden, da durch Abweisung der Klage der Rechtsstreit endgültig erledigt wird." [1] Dieses Endurteil muß auch die Kostenentscheidung beinhalten.

Zur Frage der Unterscheidung zwischen "Prozeß-" und "Sachurteilsvoraussetzungen"[2] sei statt vieler auf das rechtskräftige Urteil des Niedersächsischen FG vom 6.12.1968 [3] hingewiesen, das seiner Entscheidung die Rechtsgedanken der für diese Fragen maßgeblichen Ansicht des BVerwG [4] zu eigen macht. Danach ist bei der Untätigkeitsklage der Ablauf der vom Gesetz zugelassenen Verzögerungsfrist lediglich Voraussetzung für die Sachentscheidung; d.h. diese Frist muß bis zur Entscheidung des Gerichts über die Untätigkeitsklage abgelaufen sein. Gleiches soll für die übrigen Voraussetzungen der Untätigkeitsklage (z.B. Vorliegen und Mitteilung des zureichenden Grundes) gelten.

Das Gericht begründet dies in erster Linie damit, daß es dem Sinn und Zweck des Verfahrens widerliefe, die Klage als unzulässig abzuweisen, wenn bei Erhebung

---

[1] Siehe so wörtlich Tipke-Kruse, § 97 FGO, RdNr. 2 a.E.

[2] Stier, DStR 1965, S. 327 unterscheidet zwischen "Prozeß-" und "Klagevoraussetzung"

[3] V 181/66, EFG 1969, 245

[4] Urteil I C 24/63 vom 2o.1.1966, NJW 1966, S. 75o = BVerwGE 23, 135: "Die Durchführung des Verwaltungsvorverfahrens ist nicht eine notwendige Voraussetzung für das gerichtliche Tätigwerden schlechthin, sondern eine 'Prozeßvoraussetzung' im Sinne einer Sachentscheidungsvoraussetzung. Es genügt deshalb, wenn diese Prozeßvoraussetzung im Zeitpunkt der für die gerichtliche Sachentscheidung maßgebenden mündlichen Verhandlung erfüllt ist. Mängel des Vorverfahrens sind regelmäßig noch während des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bis zur gerichtlichen Sachentscheidung - vgl. BVerwGE Bd. 15, S. 3o6, 31o - auch noch im Berufungsverfahren heilbar." - Anderer Auffassung noch BFH-Urteil vom 29.6.1965 I 323/62, HFR 1965, S. 562, ferner - mit eingehender Begründung - Schleswig-Holsteinisches FG Urteil vom 2o.11.1973 III 118/73, EFG 1974, 156, gegen das allerdings Revision eingelegt worden ist.

nicht alle Voraussetzungen gegeben seien. Im Zeitpunkt der Entscheidung stünde fest, daß die Klage zulässig war. Wenn die erste aber bereits unzulässig sei, stünde es nun dem Kläger frei, erneut und dann mit Erfolg, eine neue Untätigkeitsklage zu erheben.

Bei der Unterscheidung der Voraussetzungen für eine Klage muß also wohl davon ausgegangen werden, daß die Untätigkeitsklage trotz "anfänglicher" Unzulässigkeit im Laufe der Zeit in eine zulässige "hineinwachsen" kann. Aufgrund dieser Tatsachen kann dann gegebenenfalls in zulässiger Weise in eine Sachprüfung eingetreten werden.
Deutlich wird das Problem der Unterscheidung der Voraussetzungen für die Klage noch bei Behandlung der Frage der Klagefrist zutage treten.

3.2.2.1. Das Fehlen einer sachlichen Entscheidung

Zulässigkeitsvoraussetzung der Anfechtungsklage, wie der Verpflichtungsklage, ist grundsätzlich - von den Fällen des § 23o Abs. 3 AO, sowie des § 45 FGO [1] abgesehen - daß der Kläger den nach §§ 229, 23o AO gegebenen Rechtsbehelf eingelegt hat. Das Einspruchsverfahren ist immer dann gegeben, wenn einer der in § 229 AO bezeichneten VAe angegriffen wird; diese sind dort abschließend geregelt (Enumerationsprinzip!). Im wesentlichen werden

---

[1] Es sei hier darauf hingewiesen, daß § 45 FGO nur bei Anfechtungsklagen anwendbar ist. Dagegen ist eine Verpflichtungsklage ohne Vorverfahren i.S.d. Vorschrift des § 45 FGO - auch nicht im Wege der Analogie - möglich: Siehe hierzu BFH-Urteil vom 19.5.1972 III R 138/68, BStBl. 1972 II 7o3; BFH-Urteil vom 28.4.1972 III R 119/7o, BStBl. 1972 II 711; BFH-Beschluß vom 3.11.1972 III B 21/72, BStBl. 1973 II 227. In der Zustimmung des Vorstehers des Finanzamtes zur Sprungklage wird im übrigen ein abgelehnter Einspruchsbescheid gesehen; s.Stier, DStR 1965, S. 326 li. Nach dem rechtskräftigen - nicht revisiblen - Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 17.1o.1966 II 113/66, EFG 1967, 83 soll auch gegen eine isolierte Kostenentscheidung des FA die Klage zum FG ohne Vorverfahren gegeben sein. Zur Begründung wird angeführt, diese Entscheidung rechne nicht zu den Verfügungen i.S.d. § 23o Abs. 1 AO. Vielmehr sei der Rechtsbehelf statthaft, der für die Hauptsache gegeben wäre, also die Klage.

die Steuerbescheide angesprochen. Der Weg der Beschwerde ist hingegen eröffnet, wenn ein beschwerdefähiger VA angegriffen wird (z.B. Ablehnung einer beantragten Stundung oder eines beantragten Erlasses), oder die Nichtvornahme eines beantragten VA (z.B. Nichterteilung einer beantragten steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung) gerügt wird; § 23o Abs. 1 und 2 AO.

Um eine zulässige Klage erheben zu können, verlangt sodann § 44 FGO, daß dieses Vorverfahren ganz oder teilweise erfolglos geblieben ist. Der Abschluß des außergerichtlichen Vorverfahrens ist damit Prozeßvoraussetzung. Dieses Erfordernis findet seine Rechtfertigung nicht zuletzt aus prozeßökonomischen Überlegungen. Dem Kläger soll vor einer gerichtlichen Überprüfung des Rechtsstreites noch einmal die Möglichkeit gegeben werden, sein Anliegen durch eine Verwaltungsbehörde überprüfen zu lassen [1] . Beim Einspruchsverfahren ist dies das Finanzamt selbst.Es kann auf einen Einspruch hin dem Begehren des Steuerpflichtigen stattgeben (z.B. eine sog. schlichte Änderung des Steuerbescheids nach § 94 AO vornehmen). Andernfalls trifft es eine Entscheidung durch Erlaß einer Einspruchsentscheidung; § 248 AO. Im Beschwerdeverfahren scheiden sich dagegen die Zuständigkeiten: Eine Beschwerdeentscheidung trifft die nächsthöhere Behörde (gegenüber dem Finanzamt - die OFD) nur dann, wenn die Ausgangsbehörde (das Finanzamt) dem Ansinnen des Steuerpflichtigen nicht durch Abhilfe nachkommt; § 249 AO.

Durch die Vorschaltung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens wird somit der Bürger vor vorschnellen

---

[1] Siehe auch Wollny, DStZ A 1972, S. 57 der darauf hinweist, daß die Zustimmung des Vorstehers zur Sprungklage voraussetzt, "daß die für den Erlaß des VA maßgebenden tatsächlichen Feststellungen sorgfältig und in ausreichendem Umfang getroffen wurden und daß mit weiteren oder andersartigen Feststellungen nicht mehr zu rechnen ist" und "daß die Behörde nicht in der Lage ist, den Sachverhalt rechtlich anders zu beurteilen". Ferner Glänzer, DStZ A , 1972, S. 122

Entschlüssen zur Klageerhebung bewahrt [1]. Ihm kann, da die erste oder auch zweite Verwaltungsinstanz den ursprünglichen VA auch vielfach aus Zweckmäßigkeitsgründen aufheben kann, auf diese Weise relativ einfach zu seinem Recht verholfen werden. Gerade bei Ermessensentscheidungen ist dies von ausschlaggebender Bedeutung. In dieser Gruppe von Fällen (Stundungs- oder Erlaßgesuche) ist nämlich den Gerichten eine endgültige Entscheidung in der Sache selbst verwehrt.[2] Die Notwendigkeit des außergerichtlichen Vorverfahrens wirkt sich in ihrer Bedeutung nicht nur zugunsten des Bürgers aus. Durch den Zwang zur Einleitung und zum Abschluß des außergerichtlichen Vorverfahrens durch die Verwaltungsbehörden werden auch die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit vor einer sonst unvermeidlichen Überlastung bewahrt [3].

Wenn nun § 44 FGO verlangt, daß das Vorverfahren ganz oder teilweise erfolglos geblieben ist, so wird implicite zum Ausdruck gebracht, daß zur Zulässigkeit der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ein schriftlicher Rechtsbehelfsbescheid erforderlich ist. Diese Entscheidung muß ergangen sein, bevor der Steuerpflichtige seine Klage zum FG erhebt. Wann ist aber nun die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf existent? Der BFH hat in seinem Beschluß vom 25. Mai 1973 [4] klar zum Ausdruck gebracht, "daß über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf erst mit der Bekanntgabe einer Rechtsbehelfsentscheidung an den Rechtsbehelfsführer, nicht aber mit deren abschließender Zeichnung im Sinne von § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO 'entschieden' ist". Auf die Willensbildung und den Willensentschluß des für die Entscheidung zuständigen Beamten hat es also nicht anzukommen.

---

[1] Vgl. Stier, DStR 1965, S. 326

[2] Siehe § 1o2 FGO; s.a. v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO Anm. 31

[3] Siehe hierzu auch Eyermann-Fröhler, § 68 Anm. 2

[4] VI B 95/72 BStBl. 1973 II 665

Der Streit, ob die Klage auch schon dann zulässig ist, wenn eine Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf erst vor Erlaß des Urteils des FG - aber nach Einleitung des finanzgerichtlichen Verfahrens - ergeht, dürfte somit wie folgt zu entscheiden sein:

Die Prozeßvoraussetzung "Vorliegen einer Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf" ist erst dann erfüllt, wenn dieser in schriftlicher Form vor Erhebung der Klage vorliegt [1].

§ 46 FGO ermöglicht es nun, die Klage auch ohne vorherigen Abschluß des außergerichtlichen Vorverfahrens zu erheben [2], wenn die zur Entscheidung verpflichtete Behörde diese binnen angemessener Frist nicht getroffen hat oder - mit anderen Worten - ungebührlich verzögert.

Das heißt:

Abgesehen vom Sonderfall des § 46 Abs. 3 FGO muß der Kläger grundsätzlich vor Erhebung der Untätigkeitsklage ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren eingeleitet haben. Die Klage ist dann aber im Unterschied zum Normalfall der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage bereits schon dann zulässig, wenn die für die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zuständige Behörde, das ist beim Einspruch die Behörde, die den Bescheid erlassen hat [3], bei Beschwerden die nächsthöhere Behörde [4], sachlich noch nicht entschieden hat.

---

[1] Wegen der differenzierenden Meinungen zu dieser Frage vor Inkrafttreten der FGO siehe Stier, DStR 1965, S. 328

[2] Siehe auch BFH-Beschluß vom 6.6.1969 III B 23/68, BStBl. 1969 II 439: Das bei Erhebung der Untätigkeitsklage nicht abgeschlossene Vorverfahren (dort: Einspruchsverfahren) ist das Vorverfahren i.S.d. § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO

[3] In Steuerangelegenheiten grundsätzlich das Finanzamt, in Zollangelegenheiten das Hauptzollamt; § 248 Abs. 1 AO

[4] In Steuer- und Zollangelegenheiten die Oberfinanzdirektion; § 249 Abs. 2 AO

Ein außergerichtlicher Rechtsbehelf ist dann noch nicht entschieden, wenn das Rechtsbehelfsverfahren nicht bis zur Erteilung einer rechtsmittelfähigen Entscheidung durchgeführt ist.
Mit Ziemer [1] ist somit davon auszugehen, daß ein Vorverfahren eingeleitet worden sein muß, soweit ein solches nach den Vorschriften der AO (§§ 228 ff) gegeben ist.
Wegen der Form der Einleitung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens stellt das Urteil des BFH vom 11. August 1971 [2] für den Einspruch fest, daß "in der Regel das Rechtsmittel des Einspruchs der Schriftform bedarf". Ausdrücklich stellt das Urteil heraus: "Mündliche Erklärungen eines Steuerpflichtigen, er wolle Einspruch gegen einen Steuerbescheid einlegen, reichen zur rechtswirksamen Einlegung des Einspruchs selbst dann nicht aus, wenn die Protokollierung dieser Erklärung durch das Finanzamt ohne Verschulden des Steuerpflichtigen unterblieben ist."
Dieser Ansicht ist zuzustimmen, da sie sich voll auf das Gesetz stützen kann [3] und klare Verhältnisse schafft. Wegen der Frage der Rechtskraftwirkung (Unanfechtbarkeit) und des Kostenrisikos - um nur einige Momente zu nennen - wird eine weite Auslegung der klaren gesetzlichen Bestimmung nicht zu vertreten sein.
Eine sachliche Entscheidung kann nun entweder in der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf selbst oder darin bestehen, daß der ursprüngliche VA entweder entsprechend dem Antrag des Klägers geändert oder aufgehoben (§ 94 AO!) oder der begehrte VA (durch Gewährung der begehrten Stundung, des Erlasses) ergangen ist. Ob die Entscheidung der Behörde formell oder materiell begründet ist, ist dagegen nicht von Bedeutung. Es kommt lediglich auf einen den Rechtsbehelf oder Antrag in der Hauptsache erledigenden Bescheid an.

---

[1] DStZ A 1965, S. 292
[2] VIII 7/65 BStBl. 1972 II 2
[3] § 238 Abs. 1 AO

Auch dann also, wenn der außergerichtliche Rechtsbehelf wegen der Versäumung einer Frist zurückgewiesen wird, liegt eine sachliche Entscheidung der Behörde im Sinne der vorstehenden Ausführungen vor.

Eine sachliche Entscheidung fehlt hingegen dann, wenn dem Steuerpflichtigen lediglich Eingangsbestätigungen oder Zwischenbescheide zugehen. Hierbei handelt es sich nämlich nur um verfahrensleitende Maßnahmen, die sich zwar nach Lage der Dinge auch schon mit materiellen Einzelfragen beschäftigen können. Sie treffen aber nicht eine abschließende Entscheidung in der Sache selbst. Durch diese Vorgänge kann der Steuerpflichtige in der Regel nicht erkennen, wie die Behörde in seiner Angelegenheit zu entscheiden denkt. Zwar ist nicht zu verkennen, daß sich teilweise auch schon eine gewisse Entscheidung abzeichnet. So werden z.B. Stundungs- oder Erlaßanträge, auch im Beschwerdeverfahren, nicht sofort endgültig verbeschieden, vielmehr werden vom Finanzamt weitere Untersuchungen angestellt (Einholung von Informationen über Liquidität oder Vermögenswerte etc.). Von einer Erledigung im obigen Sinne kann aber hierbei nicht die Rede sein.

3.2.2.2. Ausbleiben der Entscheidung ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes

Für die Erhebung der Untätigkeitsklage ist weiter Voraussetzung, daß eine Untätigkeit der Behörde "ohne zureichenden Grund" vorliegt. [1] Die Klärung dieser Frage gehört mit zu den schwierigsten und umstrittensten des gesamten Problems Untätigkeitsklage.
Modest [2] weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß dieser unbestimmte Rechtsbegriff im Hinblick auf seine Auslegung, die in erster Instanz anders als in zweiter Instanz ausgehen kann, große Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen bringt. Im Hinblick auf seine Entscheidung, ob er Klage einlegen soll oder nicht oder sogar wegen § 46 Abs. 2 FGO muß, sei für den Steuerpflichtigen ein großes Prozeßrisiko gegeben.

---

[1] Zur "Mitteilung eines zureichenden Grundes" s.S. 119
[2] DB 1969, S. 1oo

Die verfahrensrechtlichen Probleme sind im Hinblick auf die bei der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO angesprochenen unbestimmten Rechtsbegriffe zwar schwierig zu lösen. Sie stellen jedoch nicht unüberwindbare Hindernisse dar. Die von Modest aufgezeigte "Gefahr" [1] vermag daher nicht zu überzeugen.
Allgemein läßt sich sagen, daß eine Untätigkeit immer dann vorliegt, wenn nach dem Sachstand und der Arbeitslage der Behörde eine Entscheidung hätte ergehen müssen. Im übrigen hängt es jedoch von den Umständen des Einzelfalles,d.h. den Schwierigkeiten des Sachverhaltes, der erforderlichen Aufklärung, der Rechtslage etc. ab, ob ein zureichender Grund für die Untätigkeit vorliegt.
Fest steht jedoch, daß nicht allein aus dem Gesichtspunkt der Behörde zu beurteilen ist, ob ein zureichender Grund für deren Untätigkeit vorliegt. Die Rechtsprechung des BFH ist im Hinblick auf die Beurteilung dieser Frage bisher recht großzügig gewesen. Es darf aber auch nicht verkannt werden, daß im Regelfall auch - wenn nicht sogar besonders oder allein - das Interesse des Betroffenen, also des Klägers, an einer alsbaldigen Entscheidung berücksichtigt werden muß.
Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang zuerst noch auf die beiden bereits erwähnten Entscheidungen des BFH [2] , in denen dieser im Falle einer ungebührlichen Verzögerung einer Einspruchs- bzw. Beschwerdeentscheidung die Anrufung des FG ohne Abschluß des Vorverfahrens für zulässig erachtet hatte. Wie oben bereits ausgeführt, hatte dabei der BFH die vor Inkrafttreten der FGO bestehende Gesetzeslücke

---

[1] DB 1969, S. 1oo, li.Spalte

[2] Urteil vom 3.3.1959 I 76/57 S, BStBl. 1959 III 251; Urteil vom 5.11.1959 IV 131/57 U, BStBl.196o III 126

dadurch ausgefüllt, daß er die Generalklausel des Art. 19 Abs. 4 GG als unmittelbar geltendes, prozessuales Grundrecht eingreifen ließ [1]. Auf diese Weise konnte der Betroffene einer Rechtsverletzung durch Untätigkeit der Behörde wirksam eingegentreten. Fernerhin ist zu bemerken, daß der Rechtsbehelfsführer aus der Natur des Rechtsbehelfs heraus einen Anspruch auf Entscheidung hat: Über den Einspruch entscheidet nach § 248 AO das Finanzamt, über die Beschwerde die OFD nach § 249 AO. D.h.: Über den Rechtsbehelf muß entschieden werden, er kann nicht einfach nach Belieben der Behörde liegenbleiben. Dies gebietet der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Hierüber dürfte kein Streit herrschen.

In seinem Aufsatz "Liegt in der Untätigkeit des Finanzamtes ein Verstoß gegen Treu und Glauben?" weist Schuhmann [2] darauf hin, daß die Verwaltung eine Pflicht zum Handeln hat: "Nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung muß jeder zu den Steuern herangezogen werden, die er nach den Steuergesetzen schuldet. Es ist dies nicht eine in das Ermessen des Finanzamtes gestellte Möglichkeit, sondern eine Pflicht, jeden Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Steuergesetze zu erfassen." Ebenso wie einerseits Verwirkung des Anspruchs des Staates allein durch Zeitablauf nicht erfolgen kann, sondern vielmehr ein besonderes Verhalten hinzutreten muß, so muß auch die Finanzbehörde verpflichtet sein, auf das Begehren des Steuerpflichtigen einzugehen. Es kann aber nicht so sein, den Steuerpflichtigen durch Zeitablauf in seinem Begehren abzuweisen.
Fraglich kann in diesem allgemeinen Zusammenhang noch sein, wann der zureichende Grund vorliegen muß.

---

[1] Vgl. Geeb, StUW 1963, Spalte 638

[2] Der Steuerberater 1970, S. 214

Hierbei verdient der Beschluß des V. Senats des BFH vom 13. Mai 1971 [1] Beachtung. Danach kommt es nicht darauf an, daß die Klage bei ihrer Erhebung zulässig ist. Vielmehr ist auf den Zeitpunkt der Hauptsacheerledigung abzustellen, wenn das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, dessen Verzögerung mit der Erhebung der Untätigkeitsklage gerügt wird, in dieser Lösung sein Ende findet [2].
Folgende Situation, die der Entscheidung des V. Senats zugrunde lag, sei hierzu ins Auge gefaßt:
Liegt für das Ausbleiben der außergerichtlichen Rechtsbehelfsentscheidung ein zureichender Grund vor, fällt dieser dann aber weg und erledigt sich erst danach die Klage in der Hauptsache, so ist die Untätigkeitsklage zulässig, weil die Behörde nicht mehr befugt ist, die fehlende Rechtsbehelfsentscheidung hinauszuzögern. Dieselbe Position hat der BFH zum Ablauf der Klagefrist unter Berufung auf den Beschluß des VI.Senats vom 22. 9. 1967 [3] und das Urteil des ersten Senats des BVerwG vom 2o.1.1966 [4] bezogen. Danach wird der Mangel des Ablaufs der Klagefrist im Zeitpunkt der Klageerhebung dadurch geheilt, daß dieses Fristerfordernis im Zeitpunkt der Hauptsacheerledigung erfüllt ist. Die an und für sich zu früh erhobene Klage erweist sich also in diesen Fällen nach der herrschenden Rechtsprechung als zulässig, in denen die Sechs- (Neun-)monatsfrist erst im Laufe des Verfahrens nach § 46 FGO ihr Ende findet.

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung dürfte das Urteil des I. Senats des BFH vom 29. Juni 1965 [5] überholt sein. Der BFH hatte dort eine Untätigkeitsklage wegen unge-

---

1 V B 61/7o, BStBl. 1971 II 492, 493
2 Vgl. die obigen Ausführungen unter 3.2.2.
3 VI B 19/67, BStBl. 1968 II 461, 462
4 I C 24/63, NJW 1966, S. 75o; s. oben unter 3.2.2.
5 I 323/62 HFR, 1965, S. 562

bührlicher Verzögerung der Einspruchsentscheidung für unzulässig erachtet, weil im Zeitpunkt der Klageerhebung keine unangemessene Frist im Sinne der damaligen Rechtsprechung (Zeit vor dem 1.1.1966) verstrichen war.Er vertrat dazu die Ansicht, bereits bei Klageerhebung müßten die Voraussetzungen für die Untätigkeitsklage gegeben sein, weil diese sonst keine Berechtigung habe. Erst durch die Säumigkeit des Finanzamtes werde der Steuerpflichtige in seinen Rechten verletzt und erlange nach Art. 19 Abs. 4 GG Anspruch auf gerichtlichen Schutz.
Wenn dem die neuere Rechtsprechung nun nicht mehr folgt, ist ist dies zu begrüßen. Der Schutz des Bürgers erfährt hierdurch eine Erweiterung, er läuft nicht mehr Gefahr, daß die zu früh erhobene Klage unzulässig ist, sondern hat den Vorteil, daß seine Klage "zulässig wird". Im übrigen entspricht es auch der Prozeßwirtschaftlichkeit, die zu früh erhobene Klage nicht als unzulässig abzuweisen. Der Kläger wäre sonst nämlich gehalten, wenn nicht das Finanzamt inzwischen die unterlassene Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf erläßt, erneut eine Untätigkeitsklage zu erheben. Solche Situationen sollen aber nach Möglichkeit vermieden werden. Auch die Belastung des Klägers mit Kosten dürfte hierbei noch ohne Bedeutung sein.
Als zureichende Gründe sind bisher von der Rechtsprechung - soweit ersichtlich - angesehen worden:
a) Das Ausbleiben der Entscheidung, weil allgemeine Ausführungsanweisungen der Oberbehörde abgewartet werden.
Im Fall des Beschlusses des VI. Senats des BFH vom 22.September 1967 [1] hatte die Steuerpflichtige der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch vom 26.1o.1965 gegen einen Kirchensteuerbescheid bis zur Entscheidung der Grundsatzfrage "Kirchensteuer bei glaubensverschiedenen Ehen" durch den BFH oder das

[1] VI B 19/67, BStBl. 1968 II 61

BVerfG zugestimmt. Nach Ergehen der Entscheidung durch das BVerfG am 14.12.1965 wies die Steuerpflichtige auf diese und damit auf den Wegfall des Aussetzungsgrundes hin. Die Finanzbehörde teilte der Steuerpflichtigen darauf am 8.3.1966 mit, die Folgerungen aus der Entscheidung des BVerfG (Verfassungswidrigkeit des Halbteilungsgrundsatzes des deutschen Kirchensteuerrechts) seien nicht eindeutig, so daß erst Anweisungen der vorgesetzten Dienststelle abzuwarten seien. Nachdem sich die Hauptsache in der Zwischenzeit (2o.9.1966) erledigt hatte. legte das FG die Kosten der von der Steuerpflichtigen am 21.3.1966 erhobenen Untätigkeitsklage der beklagten Behörde auf.

Im Gegensatz hierzu hielt der VI. Senat die von der Steuerpflichtigen erhobene Untätigkeitsklage für unzulässig und bürdete die Kosten der Steuerpflichtigen auf. Er führt aus, das Abwarten allgemeiner Ausführungsanweisungen, die durch die erforderliche Abstimmung mit den Landeskirchenämtern eine gewisse Zeit in Anspruch genommen hatten, sei ein zureichender Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 FGO gewesen [1]. Es sei der Steuerpflichtigen zuzumuten gewesen, abzuwarten, obgleich in ihrem Fall die aus dem Urteil des BVerfG zu ziehenden Folgen u.U. keinen Anlaß zu Zweifeln gaben. Es entspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, daß die Finanzverwaltung in Fällen der vorliegenden Art vor der Entscheidung der schwebenden Einsprüche zunächst die Zweifelsfragen einheitlich regelt, die sich aus der Anwendung der Entscheidung des BVerfG ergeben. Der Erlaß solcher Anweisungen erfordere eine bestimmte Zeit, da sich die Finanzbehörden auch mit den zuständigen Landeskirchenbehörden in Verbindung setzen mußten.

b) Die allgemeine Urlaubszeit

In der vorstehend erläuterten Entscheidung hat der BFH auch die "allgemeine Urlaubszeit" als einen zureichenden

---

[1] Im gleichen Sinne BFH-Beschluß vom 13.5.1971 V B 61/7o, BStBl. 1971 II 492, 493: Fehlende Verwaltungsanweisungen können ein zureichender Grund für eine Verzögerung der Entscheidung sein, da den Verwaltungsspitzen Zeit gelassen werden muß, sich auf eine neue, wichtige Entscheidung einzustellen

Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 FGO erachtet. Zur Zulässigkeit der Klage führt der VI. Senat aus, die Finanzbehörde habe "nach Ablauf der allgemeinen Urlaubszeit" am 1.9.1966 die Akte vom FG angefordert und am 2o.9. 1966 dem Einspruch stattgegeben. Was unter "allgemeiner Urlaubszeit" zu verstehen ist, wird aber nicht im einzelnen dargelegt. Diese Ansicht dürfte nicht kritiklos hinzunehmen sein.
Der Begriff der "allgemeinen Urlaubszeit" (Ferien) ist an sich keiner Verfahrensaordnung bekannt. Lediglich im Gerichtsverfassungsgesetz [1] finden sich Regelungen über Gerichtsferien. Eine Auswirkung der allgemeinen Urlaubszeit auf den Lauf der Fristen (Hemmung, Unterbrechung, Verlängerung) dürfte damit ausscheiden. Folgt man dem BFH, so wird man besonders darauf abzustellen haben, daß das Finanzamt dem Steuerpflichtigen eindeutig mitteilt, während einer bestimmten Zeitspanne könne eine Erledigung der anhängigen Sache nicht erfolgen. Größte Vorsicht dürfte jedoch hier am Platze sein [2].

c) Das Abwarten einer Betriebsprüfung und des Betriebsprüfungsberichts
In dem durch Beschluß des I. Senats des BFH vom 9. April 1968 [3] erledigten Streitfall hatte der Steuerpflichtige auf ein Schreiben des Finanzamtes keine Einwendungen gebracht, in dem dieses mitteilte, sein Einspruch gegen den Gewerbesteuermeßbescheid werde binnen eines Monats nach Eingang des Betriebsprüfungsberichts über die bei ihm turnusgemäß durchzuführende Betriebsprüfung erledigt werden. Hiervon hatte der Steuerpflichtige jedoch seinen Anwalt nicht verständigt. Dieser hatte Untätigkeitsklage erhoben, ohne vom Kläger über die Information des Finanzamtes verständigt zu sein.
Die Kosten der dann in der Hauptsache erledigten Untätigkeitsklage erlegten FG und BFH dem Kläger auf mit

---

[1] §§ 199 ff GVG
[2] Zur Kritik s.a. Modest, DB 1969, S. 1oo
[3] I B 48/67, BStBl. 1968 II 471

der Begründung, das Finanzamt habe ohne weiteres neun Monate Zeit für die Erledigung des Einspruchs gehabt. Es sei ein zureichender Grund vorhanden gewesen, wenn dieses auch nach Ablauf der Frist von neun Monaten das Ergebnis der Betriebsprüfung abgewartet habe. Wenn der Kläger in einem weiteren Schriftsatz im Rahmen des Klageverfahrens erklärt habe, daß gegen die Erledigung des Einspruchs im Rahmen der Betriebsprüfung keine Bedenken bestünden, so habe er den Erklärungen des Finanzamtes Rechnung tragen müssen. Eine derartige Zusage des Finanzamtes sei als "besondere Verhältnisse des Einzelfalles" zu werten; die in solchen Fällen erhobene Untätigkeitsklage sei damit unzulässig, selbst wenn die Jahresfrist zu verstreichen drohe.
Gerade auf letztere Darlegungen wird noch an anderer Stelle einzugehen sein.

d) Aussetzung der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf nach § 244 AO

Ein zureichender Grund ist auch die Tatsache, daß die Entscheidung über einen Rechtsbehelf nach § 244 AO ausgesetzt ist und der Kläger diese Aussetzung hingenommen hat [1].

Hierbei mag der Beschluß des FG Münster vom 7. September 197o [2] herangezogen werden, dem folgender Leitsatz vorangestellt ist: "Bei Einverständnis des Klägers, daß die Entscheidung über einen Rechtsbehelf bis zum Ergehen einer anderen Entscheidung zurückgestellt wird, ist die Sechs- (Neun-)monatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO gehemmt".

Der Senat geht in solchen Fällen davon aus, die Rechtmäßigkeit, daß im Falle eines Einverständnisses des Steuerpflichtigen mit der Zurückstellung der Entscheidung über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf die Neunmonatsfrist in der vorbezeichneten Sache als gehemmt anzusehen ist, ergibt sich daraus, daß das hem-

---

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 5

[2] V 374/7o U, EFG 197o, 618; ebenso Urteil des FG Berlin vom 28.4.1967 III 49/67, EFG 1967, 462; FG Hamburg, Urteil vom 12.2.1971 IV a 969/67 H (IV), EFG 1971, 266

mende Ereignis selbst mehr als neun Monate dauern kann.
Hat der Steuerpflichtige dem Ruhen des Verfahrens über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zugestimmt, was z.B. vor allem dann sein kann, wenn er den Ausgang eines Parallelverfahren abwarten will - um sich die Chance der Rücknahme des Einspruchs zu erhalten (wichtig wegen der Kostenfrage, da sich bei Rücknahme des Einspruchs vor Bekanntgabe der Entscheidung die Kosten ermäßigen; § 25o Satz 2 AO) - so würde er sich bei Erhebung der Untätigkeitsklage klar in Widerspruch zu seinem früheren Verhalten setzen. DasSpannungsfeld Bürger - Staat kann in derartigen Fällen tatsächlich und begrifflich nicht vorliegen.
Das FG Berlin (EFG 1967, 463 wie vor) , das das Ruhen des Verfahrens im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen ebenfalls für einen zureichenden Grund hält [1], begründet diese Ansicht damit, selbst wenn die AO eine Aussetzung des Rechtsbehelfsverfahrens mit Rücksicht auf eine zu erwartende höchstrichterliche Entscheidung - nicht mehr - vorsehe , sei jedoch nicht die für jedes Verfahren grundsätzlich bestehende Möglichkeit ausgeschlossen, die Angelegenheit im beiderseitigen Einverständnis der Parteien ruhen zu lassen. Im Einzelfall könnten hierfür sehr erhebliche Gründe bestehen. Der Adressat eines VA sei aus Fristwahrungsgründen auf jeden Fall gezwungen, zur Wahrung seiner Rechte einen Rechtsbehelf einzulegen. Unter keinen Umständen sei er nun aber genötigt, diesen Rechtsbehelf auch weiterzutreiben. Wenn so weder er noch die Behörde ein Interesse an einer sofortigen Entscheidung habe, so könne es nicht angehen, die Behörde zu einer Entscheidung für verpflichtet zu halten. Nehme die Rechtsordnung in erheblichem Maße auf die Belange der Beteiligten Rücksicht, so stünde es ihnen frei, ob sie auf eine baldige Entscheidung über den einmal eingelegten Rechtsbehelf drängten oder nicht.

[1] So ebenfalls FG Bremen, Urteil vom 28.7.1967 II 1273/67, EFG 1968, 73

Folgendes darf hierbei aber nicht übersehen werden:
Das Einvernehmen des Klägers ist nur dann ein zureichender Grund, wenn es in dem für die Entscheidung des Gerichts maßgebenden Zeitpunkt noch besteht. Das Finanzamt kann sich also niemals darauf berufen, daß der Kläger zu irgendeiner Zeit einmal damit einverstanden war, mit der Entscheidung könne noch zugewartet werden [1].
Aber selbst dann, wenn die Finanzbehörde das Einspruchsverfahren ausgesetzt hat und der Steuerpflichtige dies nicht hingenommen hat, liegt ein zureichender Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO vor.
In diesem Sinne ist der Beschluß des VII. Senats des BFH vom 31. August 1971 [2] zu verstehen. In dem dort entschiedenen Fall hatte das Hauptzollamt dem Abgabenpflichtigen mitgeteilt, daß es die Entscheidung über seinen Einspruch gegen einen Abschöpfungsnachforderungsbescheid bis zum Abschluß des Verfahrens betreffend den diesem Bescheid zugrundeliegenden Widerruf der Erstattung in Gestalt der abschöpfungsfreien Einfuhr aussetze. Der BFH sah einen zureichenden Grund für das Ausbleiben der Einspruchsentscheidung darin, daß die Entscheidung im Verfahren die Rechtmäßigkeit des Erstattungswiderrufs betreffend vorgreiflich für die Entscheidung über den Einspruch war [3].
Man wird aus Gründen der Prozeßökonomie dieses Vorgehen für rechtens erachten müssen. Hängt, wie hier, das Einspruchsverfahren untrennbar mit einer anderen Entscheidung zusammen, so verbietet es die Vernunft,

---

[1] Vgl. FG Bremen, Urteil vom 28.1o.1969 II 1935/67, EFG 197o, 375 zum "Regelzeitpunkt" für das Vorliegen des Einverständnisses

[2] VII R 36/7o, BStBl. 1972 II 2o; a.A. FG Baden-Württemberg Beschluß vom 15.11.1968 II 9o54/67 Z, EFG 1969, 136, dem aber aus den obigen Gründen nicht beigetreten werden kann

[3] So auch BFH-Urteile vom 14.3.1972 VII R 9/69, BStBl. 1972 II 546, vom 25.1o.1973 VII B 15/71, BStBl. 1974 II 116 und vom 14.11.1973 VII R 32/71, BStBl. 1974 II 111

das von der ersten Entscheidung abhängige zweite Verfahren vorab zu entscheiden. Es besteht nämlich dann die unerfreuliche Situation, die Entscheidung des zweiten Verfahrens revidieren zu müssen, wenn das erste eine andere als die erwartete Lösung bringt [1]. Die zulässige, fehlerfreie Aussetzung des Verfahrens gem. § 244 AO stellt somit einen "zureichenden Grund" i.S.d. § 46 Abs. 1 FGO dar.
Nach dem Beschluß des BFH vom 22. September 1967 [2] wird bei Aussetzung des Verfahrens lediglich die Prozeßvoraussetzung "zureichender Grund" berührt - und dies auch bejaht - nicht dagegen aber die Frage der "angemessenen Frist" oder der Klagefristen. Der BFH meint, daß weder der Beginn noch der Ablauf der Klagefrist hinausgeschoben wird. Die Frist nach § 4o Abs. 1 Satz 2 FGO beginnt damit stets mit der Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs zu laufen.
Dieser Ansicht wird man aus den oben dargelegten überzeugenden Gründen nicht folgen können. Gerade aus den Überlegungen zur Prozeßökonomie ist die aufgezeichnete Lösung zu bevorzugen und es wird vermieden, daß sich der Kläger in Widerspruch zu früherem Verhalten setzt.
Auch Modest [3] geht zunächst mit dem Beschluß des VI. Senats des BFH vom 22.September 1967 davon aus, daß die Aussetzung der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf die Fristen des § 46 FGO nicht verlängert. Er meint dann aber, "wer mit dem BFH die Meinung vertritt, daß ein mitgeteilter zureichender Grund für die Dauer seines Anhaltens den Angabenschuldner an der Klage hindert, kommt in ein unlösbares Dilemma, wenn er dann auch noch die von der Behörde verfügte Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch als einen

---

[1] Vgl. zum vorstehenden Problem auch BFH-Beschluß vom 24.1.1967 II S 3o/66, BStBl. 1967 III 2o5, der sich eingehend mit dem Ruhen des Verfahrens gem. § 74 FGO entgegen dem Willen des Steuerpflichtigen befaßt

[2] VI B 19/67, BStBl. 1968 II 62

[3] DB 1969, S. 98, 1o3

zureichenden Grund ansieht". Er führt dann aus, daß dieses Problem nicht auftauche, wenn man die Auffassung vertrete, daß "auch bei Vorliegen eines zureichenden Grundes der Abgabenschuldner klagen kann und vor Ablauf der Jahresfrist klagen muß". Im übrigen weist Modest auf den Verlust von Erstattungszinsen gem. § 111 FGO durch den Steuerpflichtigen hin, wenn man seiner Sachbehandlung nicht folgt.

Modest verkennt bei seiner Kritik an der Entscheidung des BFH, daß dort nicht nur zwei "zureichende Gründe" vorlagen, die die Klage nach § 46 FGO unzulässig machten, nämlich die wirksame Aussetzung der Entscheidung und das Abwarten allgemeiner Ausführungsanweisungen seitens der Oberbehörden (mit Begründung auf letztere hatte der BFH die Untätigkeitsklage für unzulässig gehalten). Er übersieht auch, daß selbst dann, wenn ein zureichender Grund vorliegt und mitgeteilt ist, die Klage unzulässig ist, wenn die "angemessene Frist" bzw. die Sechs-(Neun-)monatsfrist verstrichen ist. Das "Dilemma", sich wegen der Aussetzungsverfügung mit der Finanzbehörde in einen "unzumutbaren" Zwischenstreit einlassen zu müssen, bevor die "eigentliche" [1] Anf-echtungs- oder Verpflichtungsklage erhoben werden kann, ergibt sich also nicht. Muß der Kläger trotz Vorliegen eines "zureichenden Grundes" unangemessen lang auf die ausbleibende Entscheidung warten, so kann, wie noch aufzuzeigen sein wird, die Klage trotzdem zulässig sein. Ob dann noch die Gefahr eines Verlustes von Erstattungszinsen eintritt, kann sich dann unter Umständen von selbst klären.

Wenn Modest dann weiter meint, "Die Vorgreiflichkeit eines Verfahrens bindet in Wirklichkeit die Finanzbehörde nicht, über den Einspruch zu entscheiden" und "Sie bindet sie allenfalls, dem Einspruch stattzugeben", so wird man dem im Hinblick auf prozeßökonomische Überlegungen, auf die vorstehend des öfteren hingewiesen wurde, nicht folgen können. Ob nun das FG die Entschei-

---

[1] Die Untätigkeitsklage ist eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage und keine Klage besonderer Art!

dung über die erhobene Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO aussetzt, oder das Finanzamt wegen eines vorgreiflichen Verfahrens zunächst von einer Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf absieht, ist letztlich für den Steuerpflichtigen ohne Bedeutung. Von "Auffassungen, die befremden" [1], kann nach alledem keine Rede sein.

e) Unterbliebene Mitwirkung des Klägers

Auch eine unterbliebene Mitwirkung des Klägers kann einen zureichenden Grund für das Ausbleiben einer außergerichtlichen Entscheidung darstellen.

Ein solcher Fall lag dem Vorbescheid des FG Düsseldorf, Senate in Köln, vom 15. August 1972 [2] zugrunde. Dort hatte die Klägerin bei Einlegung des Einspruchs gegen einen Einheitswertbescheid in Aussicht gestellt, in Kürze eine ausführliche Begründung nachzureichen. Das Finanzamt bat nach Ablauf eines halben Jahres um Begründung. Nachdem diese eingegangen war - sie stützte sich vor allem auf bautechnische Umstände - führte das Finanzamt die weiteren Ermittlungen fort. Die zum FG erhobene Untätigkeitsklage scheiterte wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 46 Abs. 1 FGO.

Dazu stellt das Gericht heraus, "daß es im Einspruchsverfahren eine Begründungspflicht nicht gibt. Das darf jedoch nicht so verstanden werden, als ob der Einspruchsführer von jeder Mitwirkungspflicht frei wäre. Sonst könnte er das Einspruchsverfahren endlos verschleppen; das kann nicht rechtens sein. Übrigens hätte der Beklagte (FA) im vorliegenden Fall nicht hinreichend rechtliches Gehör gewährt, wenn er an eine, im Einspruchsverfahren angekündigte Begründung nicht erinnert und sofort ohne Zwischenbescheid entschieden hätte. Die Bedeutung der Begründung ergibt sich im vorliegenden Fall insbesondere aus der Tatsache, daß die Klägerin neue Gesichtspunkte vorgetragen hat, die entscheidungserheblich sein können".

---

[1] Modest, a.a.O., S. 99

[2] VI 224/71 Bew, DStZ B 1972, S. 438

Wegen der obigen Ausführungen wird dem beizutreten sein. Der Kläger setzt sich auch hier nämlich in Widerspruch zu seinem früheren Verhalten, wenn er Untätigkeitsklage erhebt und nicht dem Finanzamt angemessene Zeit läßt, die von ihm neu ins Feld geführten Gründe bei seiner Entscheidungsfindung zu überprüfen.

Als nicht zureichende Gründe sind, soweit ersichtlich, angesehen worden:

a) Die Anhängigkeit eines Musterprozesses

Kein zureichender Grund liegt vor, wenn die Behörde dem Steuerpflichtigen mitgeteilt hat, es sei in der gleichen Rechtsfrage ein Musterprozeß anhängig [1]. Da die Anhängigkeit eines Musterprozesses kein Aussetzungsgrund i.S.d. § 244 AO ist, ist sie auch kein zureichender Grund i.S.d. § 46 FGO, da sonst die Bedeutung und Stellung des § 244 AO ausgehöhlt werden könnte [2].

V. Wallis [3] weist darauf hin, daß nach geltendem Recht eine Aussetzung nicht in Frage kommt, wenn und soweit beim BFH oder BVerfG ein Musterprozeß anhängig ist. Eine Aussetzung ist nur dann gerechtfertigt, wenn ein konkretes Rechtsverhältnis, also eine konkrete Rechtsbeziehung zwischen Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts streitbehaftet ist. Ein Musterprozeß betrifft dagegen eine abstrakte Rechtsfrage, die mit dem "laufenden" Fall nichts zu tun hat. Diese Ansicht ist uneingeschränkt zu bejahen. Thieme [4] weist darauf hin, daß der Musterprozeß unbedingt einer gesetzlichen

---

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 5; BFH-Urteile vom 27.8.1971 VI R 206/68, BStBl. 1972 II 173 und vom 15.9.1967 III B 32/67, BStBl. 1968 II 46: Auch die Anhängigkeit einer Verfassungsbeschwerde in einem gleich oder ähnlich gelagerten Fall ist kein Grund zur Aussetzung (mit weiteren Rechtsprechungshinweisen)

[2] Siehe auch Gast, DB 1966, S. 1289

[3] in H-H-Sp., § 244 AO, Anm. 3

[4] Empfehlungen der Arbeitsgruppe, S. 171; siehe auch hierzu und zum Problem der Aussetzung des Verfahrens Gast, DB 1966, S. 1289, 1290

Regelung bedarf, vor allem wegen der Kostenfrage und der Fristenprobleme für die "hinter dem Musterprozeß stehenden" weiteren Verfahren.
Solange das Rechtsinstitut "Musterprozeß" aber gesetzlich nicht verankert ist, wird man nicht darum herumkommen können, die Behörde zu einer Entscheidung für verpflichtet zu halten, wenn nicht der Steuerpflichtige seinerseits mit einer Aussetzung seines - hier außergerichtlichen - Verfahrens einverstanden ist.

b) Weisungen der Oberbehörde
Weist die Oberfinanzdirektion das Finanzamt an, über einen Einspruch nicht zu entscheiden, so kann dem der Steuerpflichtige mit Erhebung der Untätigkeitsklage entgegentreten [1].
Würde man eine solche Anweisungsbefugnis als zureichenden Grund zulassen, so hätte es die Verwaltung in der Hand, mit dem Steuerpflichtigen nach ihren Vorstellungen zu verfahren. Ein Bericht (des Finanzamtes) an die vorgesetzte Behörde (Oberfinanzdirektion) mit der Bitte um Weisung, nicht oder noch nicht zu entscheiden, würde den Rechtsschutz des Bürgers gänzlich aushöhlen. Dementsprechend weist das FG Kassel a.a.O. auch darauf hin, daß die Oberfinanzdirektion als Aufsichtsbehörde des Finanzamtes in der Regel auch darauf hinwirken wird, daß die ihr unterstellten Finanzämter über die bei ihnen anhängigen Einsprüche innerhalb der Frist des § 46 FGO - so der Sinn des Urteils - entscheiden.

c) Die allgemeine Arbeitsüberlastung
Die Behörde kann sich auch nicht auf die allgemeine Arbeitsüberlastung berufen.
Für die Übergangszeit nach Inkrafttreten der FGO ist dieser Frage bereits in § 158 Abs. 1 FGO Rechnung

---

[1] Vgl. Stier, DStR 1965, Seite 326 mit Hinweis auf das Urteil des FG Kassel vom 4.7.1962 V 148/62, EFG 1963, 132

getragen. Würde man die Arbeitsüberlastung als einen zureichenden Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 FGO anerkennen, so müßte auch die der steuerberatenden Berufe als Nachsichtsgrund i.S.d. § 86 AO anzusehen sein, was aber nicht der Fall ist [1].
Auch eine nur vorübergehende Arbeitsüberlastung der Behörde gibt keine zureichenden Gründe für deren Untätigkeit ab. In derartigen Situationen, die auf Urlaub oder Krankheit von Mitarbeitern beruhen können, ist dem Interesse des betroffenen Bürgers an einer alsbaldigen Entscheidung seines Rechtsbehelfs der Vorrang einzuräumen. Der Leiter der Behörde (Vorsteher des Finanzamtes) muß und wird auch in der Regel Vorsorge treffen, daß der Arbeitsplatz des fehlenden Mitarbeiters entsprechend besetzt (vertreten) wird. Würde man nämlich derartige Gründe ziehen lassen, so ließe sich immer eine Begründung (Entschuldigung) für das Ausbleiben der Entscheidung finden. Dies wäre aber für den Betroffenen unzumutbar, ließe sich auch nicht von ihm kontrollieren.

d) Ausbleiben von Verwaltungsanweisungen
Als zureichender Grund kann ferner nicht angesehen werden, daß Richtlinien zur Handhabung der gesetzlichen Vorschriften erwartet werden. Wenn stets auch die Schwierigkeit der Rechtslage zu berücksichtigen ist, so darf doch nicht verkannt werden, daß ein Rechtsbehelf gerade deswegen nicht unbearbeitet bleiben kann.

e) Verspätete Sachaufklärung
Es ist auch nicht i.S.d. § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO, wenn das Finanzamt erst kurz vor Ablauf der Sechs-(Neun-)monatsfrist mit der Sachaufklärung beginnt und dann geltend macht, wegen der Unüberblickbarkeit des Sachverhalts liege ein Grund für die Verzögerung der Ent-

---

[1] Siehe hierzu mit weiteren Nachweisen Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 5; FG Düsseldorf, Senate in Köln, Vorbescheid vom 15.8.1972 VI 224/71 Bew. DStZ B 1972, S. 438

scheidung vor. Die Behörde muß alsbald nach Eingang des Rechtsbehelfsschreibens tätig werden, damit die Sachaufklärung möglichst vor Fristablauf i.S.d. § 46 FGO abgeschlossen ist.
Die Darlegungen von Modest [1] zu dieser Frage sind überzeugend. Er weist zu Recht darauf hin, daß gerade bei einem belastenden VA die Notwendigkeit der Ermittlung neuer Tatsachen im Rahmen des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens die Ausnahme sein sollte, "da man erwarten kann, daß die Finanzbehörde schon vor Erlaß des belastenden VA den Sachverhalt sorgfältig geprüft und vollständig erfaßt hat". So dürfte es z.B. nicht zu vertreten sein, gerade bei Ablehnung einer Stundung oder eines Erlasses den Steuerpflichtigen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens damit zu vertrösten, wegen nötiger weiterer Ermittlungen könne eine Untätigkeitsklage nicht oder noch nicht erhoben werden.

Als Ergebnis dürfte also feststehen, daß die Notwendigkeit, im Rahmen des außergerichtlichen Vorverfahrens neue Tatsachen zu ermitteln, kein zureichender Grund i.S.d. § 46 FGO sein kann. Ausnahmen können nur dann zugelassen werden, wenn der - weiteren - Aufklärung ungewöhnliche Hindernisse entgegenstehen. Dies könnte etwa bei der notwendigen Einvernahme eines Zeugen im Ausland oder bei Inanspruchnahme der Rechtshilfe eines anderen Staates der Fall sein. Glaubt aber z.B. das Finanzamt, zur Klärung des anstehenden Falles sei eine Betriebsprüfung angebracht, so wird es hierzu auf eine beschleunigte Durchführung drängen müssen. Dem Steuerpflichtigen kann aber nicht zugemutet werden, daß die Durchführung der Betriebsprüfung lange über den Ablauf der Sechs- (Neun-)monatsfrist hinausgeschoben wird. Routineprüfungen müssen eben dann in solchen Situationen hinausgeschoben werden. Es müssen m.a.W. alle Anstrengungen seitens des prüfenden Finanzamtes vorgenommen werden, damit die Ergebnisse der Betriebsprüfung möglichst schnell zur Erledigung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs bereitgestellt werden.

[1] DB 1969, S. 103

f) Widerruf der Rücknahme des Einspruchs
Dem rechtskräftigen (nicht revisiblen) Urteil des FGBerlin vom 14. August 197o [1] ist zu entnehmen, daß kein zureichender Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 FGO vorliegt, wenn die Behörde von der irrigen Annahme ausgeht, es bedürfe keiner Einspruchsentscheidung, wenn der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurückgenommen, dann aber diese Entscheidung widerrufen habe, weil eben die Rücknahme nicht widerrufen werden könne (vgl. § 243 Abs. 2 AO).
Der erkennende Senat weist hier darauf hin, daß "die Behörde immer dann eine Einspruchsentscheidung erlassen muß, wenn ein Steuerpflichtiger Einwendungen gegen einen Steuerbescheid in Form eines Einspruches geltend macht.Ob dieser Einspruch zulässig ist oder (z.B. wegen Versäumung der Einspruchsfrist oder wegen einer wirksamen Rücknahme des Rechtsbehelfs) als unzulässig angesehen werden muß, ist für die Form der vom Finanzamt zu treffenden Entscheidung ohne Bedeutung. Es kommt allein darauf an, ob von Seiten des Steuerpflichtigen ein Einspruchsbegehren vorliegt. Über dieses muß die Behörde eine Entscheidung treffen."
Entscheidend ist hier also die Frage, ob eine Entscheidung zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige trotz Rücknahmewiderrufs eine Änderung der angefochtenen Entscheidung verlangt. Allein dieses Begehren des betroffenen Bürgers muß geprüft werden.

g) Nichtvorliegen der Akten
Benötigt die vorgesetzte Behörde (z.B. die Oberfinanzdirektion) zur Entscheidung über eine Beschwerde gegen eine Maßnahme der untergeordneten Behörde (z.B.Finanzamt) deren Akten, so kann sie sich hinsichtlich der Verzögerung ihrer Entscheidung nicht darauf berufen, die Steuerakten hätten ihr nicht zur Verfügung gestanden.

---

[1] III 16/7o, EFG 1971, 9o

In dem bereits zitierten Beschluß des BFH vom 13. Mai 1971 [1] wird hierzu ausgeführt, gerade bei einer Klage nach § 46 FGO sei die Behörde verpflichtet, sich die von ihr benötigten Akten zu beschaffen. In den Fällen, in denen die Ungewißheit bestehe, ob ein etwaiges erneutes Übersendungsersuchen erfolgreich gewesen wäre, geht diese zu Lasten der Finanzbehörde. Diese muß nach Anhängigkeit einer Untätigkeitsklage alle Möglichkeiten des Abschlusses des Vorverfahrens ausschöpfen.

Dieser Ansicht wird man bedenkenlos zustimmen müssen. Es ist bekannt, daß Akten stets - wenn auch kurzfristig - der mit einer Entscheidung befaßten Behörde übersandt werden können, falls diese die Akten dringend benötigt. Würde man das Fehlen von Steuerakten als zureichenden Grund anerkennen, so hätten es die Verwaltungsbehörden jederzeit in der Hand, den Steuerpflichtigen unangemessen lang auf eine Entscheidung warten zu lassen. Schon aus rechtsstaatlichen Grundsätzen ist aber eine solche Haltung nicht vertretbar.

Die Mitteilung des zureichenden Grundes

Die Untätigkeitsklage ist nun jedoch nicht deshalb unzulässig, weil die Behörde - bei objektiver Betrachtung - einen zureichenden Grund besitzt, den sie für die Verzögerung der Rechtsbehelfsentscheidung ins Feld führen kann. Vielmehr muß sie diesen Grund dem Betroffenen auch in dessen Interesse mitgeteilt haben. Dann nämlich, wenn er den Grund für die Verzögerung der ausbleibenden Entscheidung kennt und dieser die Verzögerung gerechtfertigt erscheinen läßt, ist ihm, wie dargelegt wurde, das Recht abgeschnitten, ohne Abschluß des Vorverfahrens die Untätigkeitsklage zu erheben.
Im Unterschied zu § 75 VwGO, wo die Mitteilung des Grundes für die Verzögerung nicht verlangt wird, wird für die Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO von

[1] BStBl. 1971 II 492

Rechtsprechung [1] und Schrifttum [2] entscheidener Wert auf diese Tatsache gelegt. Diese Regelung soll es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, zu prüfen und sich darüber klar zu werden, ob eine Klage nach § 46 FGO unabhängig von dem Erfordernis der Sechs- (Neun-) monatsfrist zulässig ist [3]. Hierzu muß ihm aber der Grund für das Ausbleiben der Entscheidung bekannt sein.

Inhalt und Form der Mitteilung des zureichenden Grundes sind gesetzlich nicht vorgeschrieben. Sie sind daher dem Zweck der Vorschrift zu entnehmen und hängen daher von den Umständen und Verhältnissen des Einzelfalls ab [4]. In der Regel genügen daher alle - also auch formlose [5] - Willensäußerungen der Behörde, die geeignet sind, einen zureichenden Grund für jedermann verständlich und eindeutig darzutun. Als ausreichend wird man Zwischenverfügungen, Entscheidungen über Vorfragen oder verfahrensleitende Verfügungen ansehen müssen. Liegen dem Steuerpflichtigen derartige Informationen des Finanzamtes vor,so erhält er die Möglichkeit, den Stand der Bearbeitung seines Rechtsbehelfs und den Grund für das Ausbleiben der Entscheidung zu erkennen und überprüfen zu können. Deshalb genügen allgemeine und nichtssagende Redewendungen hierbei nicht. Die Behörde muß in klarer Weise [6] bekanntgeben, aus

---

1 BFH-Beschluß vom 13.5.1971 V B 61/7o, BStBl. 1971 II 492; FG Hamburg, Urteil vom 17.8.1967 I 5o9/66, EFG 1967, 623; FG Baden-Württemberg, Beschluß vom 28.12.1971 II 117/71, EFG 1972,13o

2 Neumann, Zur Untätigkeitsklage nach der FGO, BB 1966, S. 895

3 FG Baden-Württemberg, EFG 1972, 13o: Der Steuerpflichtige soll laufend über die Ursachen der Verzögerung der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf unterrichtet sein im Hinblick auf seine Dispositionen, ob er Klage erheben soll oder nicht.

4 FG Hamburg, Urteil vom 17.8.1967 I 5o9/66, EFG 1967, 623

5 Auch eine telefonische Mitteilung genügt nach BFH-Beschluß vom 9.4.1968 I B 48/67, BStBl. 1968 II 471

6 BFH-Beschluß vom 9.4.1968, a.a.O.

welchem Grund sie noch nicht über den Rechtsbehelf entscheiden kann.
Aus dem Erfordernis der Mitteilung des zureichenden Grundes ergibt sich aber auch für die Behörde zur Vermeidung der Untätigkeitsklage die Notwendigkeit, dem Rechtsbehelfsführer gegebenenfalls von Zeit zu Zeit [1] unmißverständlich darzulegen, warum sie noch (immer) am Ergehen einer Entscheidung gehindert ist. Wann ein solcher Zwischenbescheid zu ergehen hat, ergibt sich ebenfalls nicht aus der Regelung des Gesetzes. Man wird auch hier die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Einzelfalles zu würdigen haben. Allerdings wird eine Mitteilung der Behörde dann geboten sein, wenn die Jahresfrist zur Klageerhebung abzulaufen droht [2].
Aus dem Sinn und Zweck dieser Voraussetzung wird klar, daß das Gericht als Zulässigkeitsvoraussetzung für die Untätigkeitsklage nicht nur prüft, ob eine derartige Mitteilung seitens der Verwaltungsbehörde ergangen ist. Es untersucht notwendigerweise auch die Frage, ob der von dieser angegebene Grund tatsächlich vorliegt und als zureichend angesehen werden kann.

Die überragende Bedeutung der Mitteilung des zureichenden Grundes als Prozeßvoraussetzungsfrage bei der Untätigkeitsklage kommt auch im Urteil des FG Hamburg vom 12. Februar 1971 [3] zum Ausdruck.Dort wird ausgeführt, aus § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO ergebe sich, daß die Untätigkeitsklage überhaupt nur dann zulässig ist, wenn kein zureichender Grund dem Steuerpflichtigen mitgeteilt ist. Sei aber ein solcher mitgeteilt worden, so könne während seines Bestehens in zulässiger Form keine Untätigkeitsklage erhoben werden. Das Problem des Ablaufs von Fristen gem. § 46 Abs. 1 Satz 2 oder Abs.2 FGO stelle sich bei Vorliegen eines zureichenden

---

[1] Vgl. FG Baden-Württemberg, wie oben
[2] So auch FG Hamburg, Urteil vom 18.7.1967, EFG1967, 623
[3] IV a 969/67 H (IV), EFG 1971, 266, 267

Grundes insoweit nicht. Wegen dieser Ansicht wird im übrigen auf das Urteil des FG Bremen vom 14. Januar 1969 Bezug genommen [1].

Das FG Hamburg führt aus, daß die "zeitlichen" Formerfordernisse das Vorliegen der eigentlichen materiellen Klagevoraussetzungen des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO - "ohne Mitteilung eines sachlichen Grundes" - nicht entbehrlich machen. § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO spreche sich nicht positiv darüber aus, wann eine Klage nach § 46 FGO zulässig ist, sondern nur negativ darüber, wann sie nicht erhoben werden kann. Aus dem Zusammenhang der Sätze 1 und 2 des § 46 Abs. 1 FGO ergebe sich unmißverständlich, daß auch eine Frist von mehr als sechs (bzw. neun) Monaten angemessen sein kann, wenn ein zureichender Grund für die Untätigkeit der Behörde vorliegt.

Auch der Ablauf der Jahresfrist gem. § 46 Abs. 2 FGO kann nach dem Urteil des FG Hamburg die Klage nicht zu einer zulässigen machen, da auch hier von einer nach § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO zulässigen Klage ausgegangen werden muß. Allein der Jahresablauf genügt zum Zulässigwerden der Klage bei Vorliegen eines mitgeteilten zureichenden Grundes nicht, was sich schon aus § 46 Abs. 2, 2.Halbsatz FGO ergibt, der auf die besonderen Fälle des Einzelfalls abstellt. Hier sei besonders an die Situation der Aussetzung des Verfahrens gem. § 244 AO zu denken.

Eine Auseinandersetzung mit dieser Rechtsprechung wird weiter unten anzubringen sein, wenn die weiteren Voraussetzungen der Untätigkeitsklage, insbesondere die Fristen im Rahmen des § 46 FGO angesprochen worden sind. [2]

Festzuhalten ist zunächst folgendes:

In der Praxis sind die Fälle häufig, daß das Finanzamt auch nach erfolgter Anfrage des Steuerpflichtigen über einen Einspruch nicht entscheidet, dies aber ihm nicht mitteilt, insbesondere nicht den Grund, warum es an einer Entscheidung gehindert ist. Im Hinblick auf die Möglichkeit des Verlustes des Klagerechts durch die Regelung des § 46 Abs. 2 FGO ist daher nachdrücklich zu

---

[1] II 1274/67, ZfZ 1969, 343

[2] Vgl. S. 146 ff, 153 ff

empfehlen, Untätigkeitsklage zu erheben. Dies ist umsomehr deshalb veranlaßt, wenn man sieht, welche Bedeutung der Mitteilung des zureichenden Grundes an den betroffenen Bürger durch die Verwaltungsbehörde beigemessen wird [1].

3.2.2.3. Überschreiten einer angemessenen Frist

Weitere Zulässigkeitsvoraussetzung für die Erhebung der Untätigkeitsklage ist, daß die Behörde über den außergerichtlichen Rechtsbehelf nicht innerhalb einer "angemessenen Frist" entschieden hat.
Angemessen ist eine Frist, innerhalb derer nach der Lebenserfahrung ein Bescheid erwartet werden kann [2]. Es müssen also auch hier die Umstände des Einzelfalls aus den Gesichtspunkten der Lage der Behörde einerseits und der vom Kläger behaupteten Dringlichkeit am Interesse einer alsbaldigen Entscheidung andererseits berücksichtigt werden.
Nach Redeker-v.Oertzen [3] ist in angemessener Zeit dann nicht entschieden, wenn eine Abwägung der vom Betroffenen behaupteten Dringlichkeit an einer Entscheidung mit der einer Behörde unter Berücksichtigung der Geschäftslage und des Schwierigkeitsgrades des Sachverhalts und der Rechtsfindung zuzubilligenden Arbeitsdauer ergibt, daß eine Entscheidung hätte ergehen müssen. Auch insoweit ist eine Mitteilung des Grundes für die Verzögerung der Entscheidung im oben aufgezeigten Sinne erforderlich.
Bereits bei derBehandlung der Fürsorgepflicht der Finanzverwaltung gegenüber dem Bürger wurde dem Problemverhältnis Bürger - Staat ein breiter Raum gewidmet,

---

[1] Vgl. hierzu BFH-Beschluß vom 8.12.1971 VII B 7/67 BB 1972, Seite 343, ferner Neumann, BB 1966, Seite 895

[2] So Eyermann-Fröhler, § 75 VwGO, Anm. 2; diese Ansicht wird man auch für die Untätigkeitsklage nach der FGO vertreten können

[3] § 75 VwGO, Anm. 5

das mit den hier zur Behandlung anstehenden Fragen untrennbar verbunden ist. Es dürfte dem Steuerpflichtigen wenig daran liegen, in kurzer Zeit eine Entscheidung zu erhalten, die nicht den tatsächlichen Umständen entspricht und rechtlich nicht bis zur letzten Einzelheit durchdacht ist. So liegt nach einem Urteil des FG Düsseldorf [1] ein wesentlicher Verfahrensmangel i.S.d. § 1oo Abs.2 Satz 2, erster Halbsatz FGO dann vor, wenn es das Finanzamt unterläßt, entgegen § 2o4 Abs. 1 AO nach der Sachlage gebotene Ermittlungen anzustellen. Berücksichtigt man nun das Interesse des Steuerpflichtigen an einer ordentlichen Entscheidung in komplizierten Fällen, so wird klar, daß sich hier die Klagefrist entsprechend verlängern muß, als es im Gesetz für den "Normalfall" vorgesehen ist.
In der Regel dürfte die Frist von sechs Monaten gem. § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO angemessen sein. Bei Einsprüchen in Besitz- und Verkehrssteuerangelegenheiten [2] wurde diese Frist gem. § 158 Abs. 1 FGO i.V. m. der VO vom 29.12.1968 [3] auf neun Monate verlängert. Eine weitere Verlängerung (letztmalig) dieser Übergangsregelung bis zum 31.12.1972 erfolgte durch die VA vom 23.12.197o [4]. Auf eine Verlängerung der Sechs-Monatsfrist war seitens der Finanzverwaltung gedrängt worden, da seit dem Inkrafttreten der FGO die Zahl der Einsprüche sprunghaft angestiegen war und damit zusammenhängend eine weitere Überlastung der Finanzämter [5].

---

1 Senate in Köln, Urteil vom 24.11.1971 VI 87/71, NWB Eilnachrichten 1972, Fach 1, Seite 15

2 also z.B. nicht in Zollsachen

3 BGBl. 1968 I 1394 = BStBl. 1969 I 2

4 BGBl. 197o I 1866 = BStBl. 1971 I 27

5 Zur Belastung der Finanzämter durch die steigende Zahl von Einsprüchen zwischen 1966 und 1969 und die Notwendigkeit der Verlängerung der Sechs-Monatsfrist in § 46 FGO siehe "Der Steuerbeamte" (DStB)" 197o, S. 1o9

Auch nach dem 31.12.1972 hat sich die Situation bei den Finanzämtern nicht gebessert. Der Bund Deutscher Steuerbeamter ist deshalb an den Bundesminister der Finanzen herangetreten mit der Anregung, die Frist zur Erhebung der Untätigkeitsklage generell - nicht nur vorübergehend - auf neun Monate zu verlängern [1]. Eine Regelung in diesem Sinne ist bis heute nicht erfolgt. Man wird abzuwarten haben, ob sich der Gesetzgeber diese Anregungen zu eigen macht. Ob eine Änderung des § 46 FGO in dem von der Finanzverwaltung gewünschten Sinne aber zu einer Lösung des Problems der Untätigkeitsklage führen wird, erscheint zweifelhaft; denn man muß von einer modernen Verwaltung erwarten können, daß sie in der Lage ist, auch innerhalb eines halben Jahres einen Einspruch zu entscheiden, sich also mit einer Materie zu befassen, die ihr aus dem Veranlagungsverfahren oder aus der Zeit der Prüfung eines Antrages des Steuerpflichtigen bekannt ist.
Bei besonderer Dringlichkeit (z.B. bei der Bearbeitung von Erlaß- und Stundungsgesuchen) ist aber auch eine wesentlich kürzere Frist denkbar [2]. In diesen Fällen muß unter Umständen oder kann (hier liegt es im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde) vermieden werden, daß dem Steuerpflichtigen durch Maßnahmen der Verwaltung unzumutbare Nachteile erwachsen.
Geeb [3] weist darauf hin, daß gerade derartige Entschei-

---

[1] Siehe hierzu "Die Steuer-Gewerkschaft (DStG)" 1973, S. 128

[2] Vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1965 I 74/64, HFR 1965, 379: "Die jeweiligen Umstände eines Falles können ein sehr rasches Handeln erfordern, aber auch eine längere Behandlung der Sache notwendig machen". Siehe ferner BFH-Urteil vom 6.12.1972 I R 177/72, BStBl. 1973 II 228: "Besondere Umstände, die die Erhebung einer Untätigkeitsklage vor Ablauf der in § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO vorgesehenen Frist zulässig machen, sind jedenfalls nicht darin zu sehen, daß es sich bei dem angefochtenen Verwaltungsakt um einen Haftungsbescheid handelt".

[3] StuW 1963, Spalte 643

dungen, wie auch Entscheidungen im Beitreibungs- und Sicherungsverfahren ihrer Natur nach besonders eilbedürftig sind.[1] Gerade in diesen Fällen liegt ein Interesse des Bürgers an schnellstmöglicher Erledigung seines Begehrens auf der Hand.

Folgende Situation sei ins Auge gefaßt:
Wegen schwieriger wirtschaftlicher Verhältnisse hat ein Steuerpflichtiger einen Antrag auf Erlaß von Steuerrückständen gem. § 131 AO beim zuständigen Finanzamt gestellt. Trotz dieses unerledigten Antrags ist das Finanzamt aus Rechtsgründen nicht gehindert, Beitreibungsmaßnahmen zu ergreifen.
Entscheidet nun das Finanzamt nicht über den Erlaßantrag, so können sich die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen weiterhin verschlechtern. Dem Steuerpflichtigen wird hier zu raten sein, Untätigkeitsbeschwerde gem. § 23o Abs. 2 AO zu erheben, wenn deren Voraussetzungen (s.o.) gegeben sind, damit er nicht in weiteren Vermögensverfall gerät.
Ist der Erlaßantrag abgelehnt, über die hiergegen eingelegte Beschwerde aber noch nicht entschieden worden, so wird dem Steuerpflichtigen mit Erhebung der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO geholfen werden können. Es wäre verfehlt, in diesem Fall, sofern kein zureichender Grund für das Ausbleiben der Entscheidung vorliegt und dem Steuerpflichtigen mitgeteilt ist, die Prozeßvoraussetzung "in angemessener Frist" weit zu spannen, da mit dem Ablauf der Zeit sich die Situation sicher nicht zugunsten des Steuerpflichtigen ändern wird. Die Behörde wird hier also verpflichtet sein, dieses Anliegen des Steuerpflichtigen eiliger zu behandeln. Nur so kann eine Entscheidung in dieser oder jener Richtung für den Steuerpflichtigen und dessen weitere Dispositionen herbeigeführt werden.
Auf die Frage der Angemessenheit der Frist wird unten bei der Behandlung der Klagefristen noch näher einzugehen sein.[2] Wenn auch das Gesetz von zwei Fristen zu

---

[1] Man denke hier besonders an die Aussetzung der Beitreibung gem. § 57 Beitreibungsordnung

[2] Vgl. S. 135 f., 146 ff.

sprechen scheint, so kann in § 46 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 FGO doch nur das Vorliegen einer Frist angenommen werden.
Es ist nämlich nicht vorstellbar, daß einerseits erst eine "angemessene" Frist verstrichen und andererseits dann zur Erhebung der Klage noch eine weitere Frist eingehalten werden muß, bevor die Untätigkeitsklage erhoben werden kann. Dies würde unweigerlich auf eine erhebliche Verzögerung der Gewährung des Rechtsschutzes hinauslaufen [1].
Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, daß allein der Fristablauf nicht entscheidend dafür sein kann, ob die ausbleibende oder ausgebliebene Entscheidung ungerechtfertigt verzögert wird. Vielmehr müssen noch die weiteren Umstände des Einzelfalls, die bereits bei der Untersuchung des "zureichenden Grundes" angesprochen wurden, mit herangezogen werden.

3.2.2.4. Zwischenergebnis

Nur wenn beide Voraussetzungen vorliegen - Nichtvorliegen oder Wegfall eines zureichenden Grundes und Ablauf einer angemessenen Frist - ist die Klage zulässig [2]. Eyermann-Fröhler [3] weisen mit Recht darauf hin, daß bei einfach gelagerten Sachverhalten der zureichende Grund schon nach wenigen Tagen entfallen kann, eine angemessene Frist aber noch nicht abgelaufen ist. Sie tragen damit der Tatsache Rechnung, daß im Hinblick auf die Masse der Verfahren gerade vor den Finanzämtern der Bürger eine gewisse Verzögerung bei der Behandlung seiner Angelegenheit hinnehmen muß. Denn es gilt auch hier der Grundsatz, daß nicht alle Fälle gleichzeitig ihre Erledigung finden können.
Lag für ein Nichttätigwerden der Behörde ein zureichender Grund bei objektiver Betrachtung vor und fällt dieser dann weg, so beginnt die angemessene Frist - von

---

[1] So wohl auch Bettermann, NJW 1960, Seite 1085

[2] S.a. FG Bremen, Urteil vom 28.10.1969 II 1935/67, EFG 1970, 375; BVerwG-Urteil vom 23.3.1973 IV C 2/71, HFR 1973, 453

[3] § 75 VwGO, Anm. 3

neuem - zu laufen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO, wonach die Klage nicht zulässig ist, solange ein mitgeteilter, zureichender Grund kausal ist für das Unterlassen der Entscheidung, auch wenn die Sechs- (Neun-)monatsfrist abgelaufen ist.

Hingegen nimmt Modest [1] an, daß die Klage nach Ablauf der Regelfrist stets zulässig ist. Das bewußte Hinweggehen über den Gesetzeswortlaut kann nur damit gerechtfertigt werden, daß eine andere Entscheidung die Rechtssicherheit beeinträchtigt.

Folgte man dem BVerwG [2], daß auch eine vor Ablauf der Regelfrist erhobene Klage zulässig sei, so müßte dann natürlich erst recht eine nach Fristablauf erhobene Klage zulässig sein. Im Interesse der Rechtssicherheit ist die Zulässigkeit jedenfall dann zu bejahen, wenn der betroffene Bürger den mitgeteilten Grund vertretbarerweise für nicht zureichend gehalten hat.

Eine Lösung dieses Zulässigkeitsproblems läßt sich wohl am einfachsten aus dem Gesetz selbst ableiten. Nach § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO hat das Gericht die Möglichkeit, das Verfahren bis zum Ablauf einer von ihm bestimmten, verlängerungsfähigen [3] Frist auszusetzen. Hierdurch wird wohl den Interessen des Klägers, wie auch denen der Behörde, deren Entscheidung noch aussteht, Rechnung getragen:

Die Klage ist einerseits nicht als unzulässig abzuweisen, obwohl zwar die angemessene Frist (Klagefrist) verstrichen, aber der ihrer Erhebung entgegenstehende zureichende Grund noch nicht weggefallen ist. Andererseits erhält die Behörde noch einmal die Gelegenheit, ohne Durchführung des Klageverfahrens ihre ausgebliebene Entscheidung (endlich) zu erlassen.

---

[1] a.a.O., S. 101

[2] Urteil vom 20.1.1966 I C 24/63, NJW 1966, S. 750 = BVerwGE 23, 135

[3] Eyermann-Fröhler, § 75 Anm. 8, § 57 Anm. 6: Derartige richterliche Fristen, die in prozeßleitenden Verfügungen enthalten sind, können durch das Gericht jederzeit verlängert werden

Wenn Modest [1] darauf hinweist, "Es wäre mit dem richterlichen Ermessen nicht vereinbar, der Finanzbehörde eine solche Frist einzuräumen, obgleich ein zureichender Grund dem Abgabenschuldner nicht mitgeteilt ist, oder nach Überzeugung des Gerichts nicht oder nicht mehr besteht" und "Mit der Fristsetzung selbst bringt das Gericht dann zum Ausdruck, daß der zureichende Grund noch mindestens bis zum Ablauf dieser gesetzten Frist anhält", so wird dem im Ergebnis zuzustimmen sein. Das Gericht wird also nicht eine nach Fristablauf erhobene Klage als unzulässig abweisen, wenn noch ein zureichender Grund für das Ausbleiben der Entscheidung vorliegt. Es wird vielmehr das Verfahren im wohlverstandenen Interesse der Beteiligten durch Beschluß aussetzen.

Die Frage der Zulässigkeit der Klage wird aber in den Fällen akut, in denen vor Fristsetzung durch das Gericht die ausgebliebene Entscheidung ergeht. In den meisten Fällen sieht sich nämlich die Behörde hierzu verpflichtet, weil sie sich nicht die Blöße geben will, sich "zum Tätigwerden verurteilen" zu lassen [2]. In dieser Situation wird der Ansicht von Modest, daß die Klage nach Ablauf der Sechs- bzw. Neunmonatsfrist stets zulässig ist, nicht zu folgen sein; denn hier dürfte der klare Wortlaut des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO entgegenstehen, der eben auf einen zureichenden Grund und den Ablauf einer angemessenen Frist abstellt.

3.2.2.5. Die (äußeren) Formerfordernisse der Untätigkeitsklage

Die Formerfordernisse einer finanzgerichtlichen Klage, also auch der Untätigkeitsklage nach § 46 FGO, regelt § 64 Abs. 1 FGO. Danach muß die Klage schriftlich eingereicht und vom Kläger oder seinem Prozeßbevollmächtigten unterzeichnet werden. Die Erteilung einer Unter-

---

[1] a.a.O., S. 101

[2] Oft wird die Behörde nämlich dann erst tätig, wenn sie von der Erhebung der Untätigkeitsklage durch den Steuerpflichtigen, seinem letzten Mittel gegen ihre Untätigkeit anzugehen, Kenntnis erhält.

vollmacht ist dabei zulässig.
Hinzuweisen ist dabei auf die Regelung des § 62 Abs. 3 FGO, wonach es der ordnungsmäßigen Einreichung der Klage im Hinblick auf das Erfordernis der Schriftlichkeit nicht im Wege steht, wenn sowohl Untervollmacht wie Hauptvollmacht erst nach Ablauf der Klagefrist zu den Akten gebracht werden. Entscheidend ist also auf jeden Fall, ob Haupt- bzw. Untervollmacht dem Gericht nachgewiesen werden [1]. Im übrigen kann ein etwaiger Mangel der Vertretungsmacht durch Genehmigung der Prozeßhandlung durch Erklärung der Prozeßpartei gegenüber dem Gericht geheilt werden [2].

3.2.2.6. Untätigkeitsklage und Aussetzung der Vollziehung

Durch Einlegung des Einspruchs wird nach § 242 Abs. 1 AO die Vollziehung des angegriffenen VA i.d.R. nicht gehemmt, insbesondere kann auch die ausstehende Steuer weiterhin erhoben, ja sogar beigetrieben werden. Hiervon macht das Gesetz in § 242 Abs. 2 AO eine Ausnahme: Danach kann eine "Aussetzung der Vollziehung" auf Antrag des Steuerpflichtigen verfügt werden, wenn "ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angegriffenen Verfügung bestehen" oder wenn die Vollziehung sich als "unbillig" erweist.
Man könnte nun zu der Ansicht gelangen, daß eine Untätigkeitsklage unzulässig ist, wenn zwar deren oben dargelegte Voraussetzungen gegeben sind, die Vollziehung der angegriffenen Verfügung, also insbesondere eines Steuerbescheids, ausgesetzt ist. Dies trifft aber nicht zu.
Im rechtskräftigen Beschluß vom 17. Januar 1968 stellt das FG Düsseldorf [3] klar heraus, daß der Zweck der Untätigkeitsklage gerade darin liegt, "eine zügige

---

[1] S. BFH-Urteil vom 18.5.1972 V R 149/71, BStBl. 1972 II 771

[2] S. BFH-Urteil vom 24.11.1971 I R 116/71, BStBl. 1972 II 95

[3] IV 127o/67 Z, EFG 1968, 134

Nachprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA zu sichern". Es wird einzig auf den Rechtsschutzgedanken des Art. 19 Abs. 4 GG, der in § 46 FGO mitverwirklicht worden ist, abgestellt und im übrigen darauf hingewiesen, daß die Aussetzung der Vollziehung jederzeit widerrufen werden kann.
Diese Ansicht erweist sich aus den angeführten Gründen als richtig. Wenn auch durch die Aussetzung der Vollziehung der Steuerpflichtige zunächst keinen Nachteil erleidet, so läuft er doch Gefahr, in Anspruch genommen zu werden, wenn die Behörde die Erfolgsaussichten seines außergerichtlichen Rechtsbehelfs später anders beurteilt und die Verfügung aufhebt. Mit dem Instrument des § 46 FGO soll aber eine möglichst schnelle, abschließende Klärung des zur Entscheidung anstehenden Falles erreicht werden. [1]

3.2.3. Die Klagefristen

.2.3.1. Die Sechsmonatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO

Bereits oben wurde darauf hingewiesen, daß die Untätigkeitsklage erst dann zulässig ist, wenn - ohne daß eine Entscheidung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ergangen ist - eine angemessene Frist verstrichen ist. In der Regel dürfte der früheste Zeitpunkt für die Erhebung der Klage eine Frist von sechs Monaten gem. § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO sein.

Der Fristbeginn:
Der Lauf der Frist beginnt mit der Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs, d.h. mit dessen

---

[1] So im Ergebnis auch FG Baden-Württemberg, Außensenate in Freiburg, Beschluß vom 15.11.1968 II 90054/67 Z, EFG 1969, 136, 137

Eingang bei der zur Entscheidung berufenen Behörde [1]. Im Falle des Einspruchs kommt es also darauf an, wann dieser beim Finanzamt eingegangen ist. Auch hinsichtlich der Beschwerde wird auf deren Eingang beim Finanzamt abzustellen sein. Zwar ist zur Entscheidung über eine Beschwerde nach § 249 Abs. 2 AO die nächsthöhere Behörde zuständig, bei Beschwerden gegen Entscheidungen des Finanzamtes also die Oberfinanzdirektion. Das Finanzamt als Ausgangsbehörde kann aber der Beschwerde gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 AO abhelfen. Würde man auf den Zeitpunkt des Eingangs der Beschwerde bei der Oberfinanzdirektion abstellen, so hätte es das Finanzamt in der Hand, den Lauf der Klagefrist hinauszuschieben. Dies kann aber nicht der Zweck der Vorschrift sein. Der Weg, möglichst schnell gegen das Ausbleiben der Beschwerdeentscheidung vorzugehen, würde bei dieser Betrachtungsweise verschlechtert werden.

---

[1] Wann die Rechtsbehelfsfrist beginnt, richtet sich in der Regel nach dem Zeitpunkt der Zustellung (Bekanntgabe) der behördlichen Verfügung an den Bürger. Das kann unter Umständen aber auch schon dann sein, wenn der Betroffene nach den Verhältnissen des Falls mit einer auf ihn zukommenden Entscheidung der Behörde rechnen mußte. Vgl. hierzu das Urteil des FG Düsseldorf, Senate in Köln, vom 29.11.1972 VIII 246/71 G, EFG 1973, 119: Dort hielt das Gericht einen Einspruch sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid, der dem Steuerpflichtigen bekanntgemacht worden war, als auch gegen den ihm noch nicht bekanntgewordenen Gewerbesteuermeßbescheid für zulässig, weil der Steuerpflichtige aus dem Sachzusammenhang heraus mit diesem rechnen mußte und daher schon beschwert war. Weiter BVerwG-Urteil vom 31.8.1966 V C 42/65, BVerwGE 25,2o: Hier hatte der zuständige Beamte dem Antragsteller von der Ablehnung seines Begehrens nach Unterzeichnung des Bescheids, aber vor dessen förmlicher Zustellung Kenntnis gegeben. Deshalb hielt das BVerwG eine Beschwer des Betroffenen für bereits gegeben und die Beschwerde vor der förmlichen Zustellung des Bescheides für zulässig

Auch beim Ausbleiben der Entscheidung über einen Antrag i.S.d. § 46 Abs. 3 FGO beginnt der Lauf der Sechsmonatsfrist mit der Stellung des Antrags, d.h. ebenfalls mit dessen Eingang bei der zur Entscheidung berufenen und verpflichteten Behörde.

Das Fristende:

Für den Ablauf der Frist maßgebender Zeitpunkt ist der Termin der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht über den Rechtsstreit. Es ist also nicht erforderlich, daß die Sechsmonatsfrist bereits bei Erhebung der Untätigkeitsklage abgelaufen ist [1]. Fußend auf der Entwicklung der Rechtsprechung [2] ist dem Urteil des FG Düsseldorf, Senate in Köln, vom 29.11.1972 [3] zu entnehmen, daß die Sechsmonatsfrist eine Prozeßvoraussetzung im Sinne einer Sachentscheidungsvoraussetzung ist. Mängel von Prozeßvoraussetzungen sind danach, allgemeinen Verfahrensgrundsätzen entsprechend, heilbar. "Es genügt deshalb, daß die Frist als Prozeßvoraussetzung im Zeitpunkt der für die Sachentscheidung maßgeblichen mündlichen Verhandlung erfüllt war".

Auch wenn der Rechtsstreit dadurch sein Ende findet, daß die Hauptsache für erledigt erklärt wird, kommt es für die Einhaltung der Sechsmonatsfrist darauf an, ob diese vor Abgabe der Erledigterklärung abgelaufen ist [4].

Aus den bereits oben angesprochenen Überlegungen zur Prozeßökonomie und der Aussetzungsmöglichkeit des Finanzgerichts nach § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO wird dieser Ansicht in vollem Umfang zu folgen sein.

---

1 Dies verlangt offensichtlich noch der BFH im Urteil vom 29.6.1965 I 323/62, HFR 1965, 562

2 OVG Hamburg, Urteil vom 22.9.1961, DVBl. 1962, 229 = NJW 1962, 933; BVerwG-Urteil vom 27.2.1963 V C 1o5/61, BVerwGE 15, 3o6, 31o

3 VIII 246/71 G, EFG 1973, 119

4 Vgl. BFH, BStBl. 1971 II 492, 493; s.a. Urteil des FG Bremen vom 2o.11.1973 II 2o3/72, EFG 1974, 162, wonach sich eine unzulässige Klage nicht in der Hauptsache erledigen kann

Die Hemmung des Fristablaufs:

Legt der Steuerpflichtige gegen eine Entscheidung des Finanzamtes einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ein und ist er damit einverstanden oder regt er an, daß die Entscheidung hierüber zurückgestellt wird, ruht also das Verfahren über den Rechtsbehelf mit seinem Einverständnis, so beginnt die Sechsmonatsfrist nicht zu laufen. Es wurde oben bereits herausgestellt, daß sich der Kläger bei anderer Sachbehandlung sonst mit der Erhebung der Untätigkeitsklage klar in Widerspruch zu seinem früheren Verhalten (Einverständniserklärung) setzen würde. Solange also die Aussetzung der Entscheidung gem. § 244 AO andauert, ist der Fristablauf gehemmt [1].

Widerruft nun der Kläger seine früher abgegebene Einverständniserklärung, so beginnt die Sechsmonatsfrist mit Eingang der Widerrufserklärung bei der Behörde (ggf. neu) zu laufen [2]. Vor Erhebung der Untätigkeitsklage wird demnach der Kläger der Behörde erst noch einmal Gelegenheit geben müssen, über seinen außergerichtlichen Rechtsbehelf zu entscheiden. Dies ist zu fordern, um vom Kläger zu erfahren, wie er sich den Fortgang seines Rechtsbehelfsverfahrens denkt.

Die Wirkung des Fristablaufs:

Vor Ablauf der Frist kann die Untätigkeitsklage im allgemeinen nicht erhoben werden, da deren Einhaltung eine weitere Zulässigkeitsvoraussetzung ist. Die Sechsmonatsfrist überschneidet sich zum Teil bzw. deckt sich mit der oben unter 3.2.2.3. bereits angesprochenen Voraussetzung "binnen angemessener Frist".

---

[1] Vgl. u.a. das bereits erwähnte Urteil des FG Berlin vom 28.4.1967 III 49/67, EFG 1967, 462

[2] FG Berlin, wie vor; ferner FGMünster, Beschluß vom 7.9.197o V 374/7o U, EFG 197o, 618: "Die Neunmonatsfrist ist gehemmt mit der Maßgabe, daß der Zeitraum in die Neunmonatsfrist (jetzt: Sechsmonatsfrist) nicht eingerechnet werden kann (§§ 2o2, 2o5 BGB)."

Wird eine Untätigkeitsklage vor Ablauf der Sechsmonatsfrist erhoben, so hängt die Frage der Zulässigkeit aus diesem Grunde nach den obigen Darlegungen zunächst in der Schwebe: Entscheidend ist der Ablauf der Frist im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht bzw. der Erledigterklärung. Je nachdem, ob zu diesem Termin die Frist abgelaufen ist oder nicht, erweist sich die Klage aus diesem Grund als zulässig oder nicht [1].

Verkürzung oder Verlängerung der Sechsmonatsfrist:
Bereits bei der Behandlung der Angemessenheit der Frist des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO wurde darauf aufmerksam gemacht, daß die Frist von sechs Monaten nicht starr ist.
Es sind nämlich Fälle denkbar, in denen die Frist kürzer als sechs Monate sein kann. Dies trifft dann zu, wenn "wegen besonderer Umstände des Einzelfalls eine kürzere Frist geboten ist". Vor allem dann, wenn die Verzögerung unverhältnismäßige Nachteile bringt, was z.B. bei Entscheidungen über Vollstrekkungsmaßnahmen, dringend benötigte Ausnahmebewilligungen oder auch Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Fall ist, wird man dem Kläger nicht zumuten können, den Ablauf der Sechsmonatsfrist abwarten zu müssen. Ob dies der Fall und welche Frist in derartigen Fällen als angemessen anzusehen ist, wird das Gericht bei der Zulässigkeitsprüfung besonders aufmerksam untersuchen müssen [2].
Ziemer-Birkholz [3] weisen andererseits darauf hin, daß die angemessene Wartezeit bis zum Ergehen der Entscheidung, vor deren Ablauf die Klage unzulässig ist, auch länger als sechs Monate sein kann. Sie gehen dabei davon aus, daß die Worte "nicht vor Ablauf von sechs Monaten" in § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO nur die regelmäßige Mindestfrist angeben.

---

[1] Vgl. BFH, BStBl. 1968 II 61, 471; 1971 II 492

[2] S. BVerwG-Urteil vom 2o.1.1966 I C 24/63, NJW 1966, S. 75o = BVerwGE 23, 135

[3] § 46 FGO, Anm. 17

Dieser Ansicht wird man nicht folgen können, wenn man bedenkt, daß der zeitliche Spielraum bis zum Ablauf der Jahresfrist gem. § 46 Abs. 2 FGO, innerhalb dessen grundsätzlich nur die Klage erhoben werden kann, sehr gering ist. Es erscheint angebracht, ein Überschreiten der Sechsmonatsfrist nur in Ausnahmefällen zu verlangen. Man muß nämlich auch bedenken, daß das Institut der Untätigkeitsklage gerade dazu da ist, dem Bürger ein Instrument an die Hand zu geben, mit dem er ein Tätigwerden der Behörde erzwingen kann. Diese Möglichkeit soll ihm aber dann nicht wieder durch Ausweiten der Rechte der Behörde geschmälert werden.

Die Übergangsregelung des § 158 FGO:

Auf die Übergangsregelungen des § 158 Abs. 1 FGO in Verbindung mit den VO vom 29.12.1968 und 23.12.1970 ist bereits oben eingegangen worden. Danach war bis zum 31.12.1972 zur Entlastung der Behörden eine Frist von neun Monaten an Stelle der von sechs Monaten vorgesehen, aber nur "für die Erhebung der Klage wegen eines VA der in § 229 AO bezeichneten Art auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern" [1].
Nicht erfaßt von der Verlängerung der Klagefrist war die Regelung des § 46 Abs. 3 FGO; dort verblieb es bei der Sechsmonatsfrist des § 46 Abs. 1.

---

[1] Die von v.Wallis-List in H-H-Sp, § 46 FGO, Anm. 9 vertretene Auffassung, wonach mit der Regelung des § 158 Abs. 1 FGO auch der Kreis der VA erweitert worden sei dahingehend, daß auch wegen Unterbleibens der häufigsten mit der Besteuerung zusammenhängenden Bescheide des § 229 AO eine Untätigkeitsklage zugelassen sei, ist entweder offensichtlich unzutreffend oder unglücklich gefaßt. Dies zeigen schon die Erläuterungen zu § 158 FGO. Außerdem hätte dies erst recht zu einer Überlastung der Finanzämter geführt, was gerade nicht der Sinn der Übergangsregelung war.

.2.3.2. Die Jahresfrist des § 46 Abs. 2 FGO

Die Klage kann grundsätzlich nur bis zum Ablauf eines Jahres seit Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs - in den Fällen des § 46 Abs. 3 FGO: seit Stellung des Antrags auf Vornahme des VA - erhoben werden. Vorbild dieser Vorschrift ist § 55 Abs. 2 FGO, wonach ein Rechtsbehelf trotz Fehlens oder Fehlerhaftigkeit der Rechtsbehelfsbelehrung ein Jahr nach Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung unanfechtbar wird.

Sinn und Rechtsnatur der Frist:

Der Sinn der Jahresfrist, die sich auch in anderen Verfahrensordnungen [1] findet, liegt in der Lösung der widerstreitenden Prinzipien von materieller Gerechtigkeit und Rechtssicherheit. Es soll einerseits dem Steuerpflichtigen, wie jedem Bürger, zum Recht verholfen werden, andererseits soll nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums ein Rechtsfrieden eintreten, auf dessen Grundlage weiter "aufgebaut" werden kann. [2]
Mit der Schaffung der Jahresfrist, die nur unter bestimmten Voraussetzungen unbeachtet bleibt - was noch aufzuzeigen sein wird - wird der Widerstreit zugunsten des Grundsatzes der Rechtssicherheit, des Rechtsfriedens gelöst.
Schon jetzt sei aber darauf hingewiesen, daß in der Möglichkeit, eine Untätigkeitsklage zu erheben, noch andere Momente von Bedeutung sind. Eines soll zunächst angedeutet werden:
Unbeachtlich des Ablaufs der Jahresfrist in "normal" gelagerten Fällen kann ein Tätigwerden der Behörde auch noch dann mit der Erhebung der Untätigkeitsklage erzwungen werden, wenn der Betroffene einen sog. Zweitbescheid beantragt [3]. Hierdurch wird dann der Fristab-

---

[1] Vgl. §§ 76 VwGO, 88 Abs. 2 Satz 2 SGG, 237 Abs. 2 AO

[2] Man denke hierbei z.B. an das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheiden

[3] Neuer Stundungsantrag, bei dessen Nichtbescheiden Untätigkeitsbeschwerde gem. § 230 Abs. 2 AO eingelegt wird, eröffnet erneut den Gang nach § 46 FGO

lauf erneut in Gang gesetzt und dem Bürger eine - neue - Klagemöglichkeit eröffnet. Weiterhin bleibt bei einer ausgebliebenen Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidung auch nach Ablauf der Jahresfrist die Behörde zur Entscheidung verpflichtet, so daß der Bürger seines Anspruchs auf Entscheidung nicht verlustig geht [1].
Wegen der Wirkung des Ablaufs der Jahresfrist sei im übrigen auf die Ausführungen im folgenden Abschnitt (3.2.3.3.) verwiesen.
Ob die Jahresfrist eine Ausschlußfrist ist, ist umstritten:
Gegen den Charakter einer Ausschlußfrist wendet sich vor allem die Rechtsprechung des BFH. Es wird dort herausgestellt, daß die Klagefrist nach § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO wegen des Vorliegens "besonderer Verhältnisse des Einzelfalls" verlängert wird, wenn ein "zureichender Grund" nach § 46 Abs. 1 FGO vorliegt. So kommt in dem bereits erwähnten Beschluß vom 1o. Februar 1967 [2] zum Ausdruck, daß die Jahresfrist des § 46 Abs. 2 FGO unbeachtlich ist, wenn nach ihrem Ablauf wegen der "besonderen Verhältnisse des Falles" zutreffende Gründe einer Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf entgegenstanden. Im gleichen Sinne dürften ferner der Beschluß des VI. Senats vom 22. September 1967 [3] und der des I. Senats vom 9.April 1968 [4], sowie die amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen vom 17. Februar 197o, 27. Juni 1968 und 27. September 1968 [5] zu verstehen sein.

---

[1] S.a. Tipke.Kruse, § 46 FGO, RdNr. 8 mit zahlreichen Hinweisen; Streiber, Zur Untätigkeitsklage nach §§ 75, 76 VwGO, DB 1966, Seite 599; Hessisches FG, Urteil vom 6.11.1973 VII 163/73, EFG 1974, 155 mit weiteren Fundstellen

[2] BStBl. 1967 III 182

[3] VI B 19/67, BStBl. 1968 II 61

[4] I B 48/67, BStBl. 1968 II 471

[5] VII B 5-8, 73-76/68, IV B 233/66, VII B 129/67 = BB 1972, Seite 343

Die gleiche Position hat auch der VII. Senat des BFH in seinem Beschluß vom 31. August 1971 [1] bezogen. Er stellt dort heraus, § 46 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 FGO könne nicht dahin ausgelegt werden, daß die Klage - soweit sie nach § 46 Abs. 1 FGO nicht zulässig ist - "zwar nicht innerhalb der dort genannten Jahresfrist erhoben zu werden braucht, jedoch trotz Unzulässigkeit nach § 46 Abs. 1 FGO gleichwohl erhoben werden kann. Vielmehr ist in diesem Fall der Steuerpflichtige nicht genötigt, aber auch nicht befugt, die Klage zu erheben". Seine Entscheidung begründet der Senat damit, auch die Tatsache, daß nach § 46 Abs. 2 FGO der § 56 Abs. 2 FGO sinngemäß anzuwenden sei, könne zu keiner anderen Auffassung führen.

In dem Beschluß wird sodann weiter ausdrücklich betont, daß die Jahresfrist keine Ausschlußfrist ist, die unbedingt eingehalten werden müsse. Auch hierbei stützt sich der BFH darauf, daß der Hinweis in § 46 Abs. 2 FGO auf die alleinige Anwendbarkeit des § 56 Abs. 2 FGO nichts anderes zur Folge haben könne. Im übrigen verweist er auf die Fassung des § 46 Abs. 2 Satz 1 FGO selbst, wonach eben die Jahresfrist dann nicht gilt, wenn die Klage unter den besonderen Umständen des Falles nicht erhoben worden ist, d.h. nicht erhoben werden konnte. In diesen Fällen ist also nach der Ansicht des BFH ein Verlust des Klagerechts gar nicht zu befürchten, ein "drohender" Ablauf der Jahresfrist gar nicht in Sicht.

Nicht unerwähnt darf in diesem Zusammenhang bleiben, daß die BFH-Entscheidungen vom 17. Februar 1970 und vom 31. August 1971 [2] darauf abstellten, daß dem Betroffenen das Vorliegen eines zureichenden Grundes von der zur Entscheidung verpflichteten Behörde mitgeteilt worden war. Weiterhin lag in den den Entschei-

---

[1] VII R 36/70, BStBl. 1972 II 20, 22

[2] BB 1972, Seite 343, BStBl. 1972 II 20 (s.o.)

dungen vom 27. Juni 1968 und vom 27. September 1968 [1] zugrundeliegenden Fällen eine ausdrückliche Einigung der Beteiligten über die Aussetzung des Einspruchsverfahrens vor.
Im bereits erwähnten Beschluß vom 8. Dezember 1971 [2] macht der VII. Senat aber darauf aufmerksam, daß "es jedenfalls an einer BFH-Entscheidung fehlt zu der Frage, ob eine Untätigkeitsklage zulässig ist, wenn das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen den Einspruch nicht beschieden, dies dem Steuerpflichtigen aber wie im dort vorliegenden Fall nicht mitgeteilt hat". Auf diese Frage wird im Anschluß an die Darlegung der Gegenmeinungen in der Literatur noch einzugehen sein. Im Schrifttum wird wohl überwiegend die Auffassung vertreten, daß es sich bei der Frist des § 46 Abs. 2 FGO um eine gesetzliche Ausschlußfrist handelt [3], die nicht verlängert werden kann; § 83 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 AO.
Modest begründet dies vor allem damit, daß von dem Ausnahmetatbestand des § 46 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 FGO das Wesen der Jahresfrist als Ausschlußfrist nicht berührt wird. Er verweist zur Begründung seiner Ansicht in erster Linie auf den Ausspruch des BVerfG, daß "Fristen (ius strictum) aus dem Gesetzestext sofort, eindeutig und klar erkennbar sein müssen" und "nicht erst aus dem Sinn und Zusammenhang der Gesetze, durch ausdehnende und vielleicht sogar überraschende Auslegung gefunden werden können" [4]. Weiter stellt er heraus, daß durch den Ausnahmetatbestand in § 46 Abs. 2 FGO nicht die Klagefrist des Betroffenen eingeschränkt, sondern "ihm ein zweiter Entschuldigungs- oder Nachsichtgrund zur Verfügung gestellt" wird.

---

[1] BB 1972, Seite 343

[2] BB 1972, Seite 343

[3] Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 8; Ziemer-Birkholz, § 46 FGO, Anm. 18; Modest a.a.O., Seite 1o1

[4] BVerfG, Urteil vom 11.8.1954 2 BvK 2/54, BVerfGE 4, 31 (37)

Ferner betont er, daß die Jahresfrist "eine im öffentlichen Interesse und nicht eine zum Schutz der Finanzbehörde erlassene gesetzliche Ausschlußfrist" ist. Den Schlüssel für die Lösung des Problems glaubt er schließlich darin zu sehen, daß die Formulierung der unbestimmten Rechtsbegriffe in § 46 FGO nicht willkürlich, sondern gewollt ist: "Zureichende Gründe" liegen in der Sphäre der Behörde, "besondere Umstände des Falles" und "besondere Verhältnisse des Einzelfalles" dagegen in der Sphäre des Rechtsunterworfenen.

Die Ansicht von Modest [1] dürfte damit so aussehen: Ist eine Untätigkeitsklage unter den besonderen Umständen des Einzelfalles unterblieben, so kann der Bürger nicht nur nach Ablauf der Klagefrist noch zulässigerweise eine Klage erheben, sondern die Klage ist zulässig, bevor die Jahresfrist abläuft, selbst wenn noch zureichende Gründe deren Erhebung entgegenstehen.

Unter Berufung auf die eindeutige Position, die der BFH bei der Beurteilung der Jahresfrist bezogen hat, wird die Ansicht, daß es sich um eine Ausschlußfrist handelt, nicht zu halten sein:

Abgesehen von der Interpretation, die der Gesetzestext zuläßt, ist die Zuordnung der angesprochenen unbestimmten Rechtsbegriffe in die Sphäre des Klägers oder der beklagten Behörde sehr oft nicht einfach. Mögen sich auch die "besonderen Umstände oder Verhältnisse des Einzelfalles" im Bereich des Klägers abspielen, so wird hierdurch doch oft auch das Verhältnis Bürger - Staat angesprochen, also auch die Sphäre der Behörde betroffen. Es wird nicht verkannt, daß der Rechtsschutz des Bürgers durch die Verlängerungsfähigkeit der Jahresfrist nicht eingeschränkt werden darf. In der Praxis zeigt sich aber oft deutlich, daß in bestimmten Fällen eine Erledigung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs oder des Antrags auf Vornahme ei-

---

[1] So auch Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 8, die die Ansicht von Modest uneingeschränkt teilen

nes VA nicht möglich ist, weil dem große Schwierigkeiten entgegenstehen, vor allem auf dem Gebiet der Ermittlung der Sachlage. Liegen nun solche wichtigen und zureichenden Gründe vor, so kann es nicht angehen, eine Klage zuzulassen, deren Kosten im Endergebnis die beklagte Behörde treffen müssen. Der Kläger muß hier in Kauf nehmen, auf die Entscheidung zuwarten zu müssen.

Wenn im übrigen in der Praxis oft Absprachen getroffen werden, die den Ablauf der Jahresfrist ausschließen oder die Frist verlängern, so hat sich dieses Vorgehen bewährt; denn was liegt dem Kläger daran, wenn die Klage zunächst erhoben wird, dann aber doch vom Gericht der Ausgang eines schwebenden Verfahrens in einer Parallelsache für die Beurteilung seiner Angelegenheit abgewartet wird? Ihm kommt es allein darauf an, daß seine Sache richtig entschieden wird.

Meilicke [1], der im übrigen die Ansicht vertritt, daß die Klage binnen Jahresfrist erhoben werden muß, führt in diesem Zusammenhang sehr plastisch vor Augen, welche Konsequenzen ein anderes, als das hier vertretene Vorgehen hätte.
Im Rahmen der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Umsatzausgleichsteuer hätten wegen 34o.ooo Einsprüchen ebenso viele Gerichtsverfahren in Gang gesetzt werden müssen (allein zum Zwecke der Aussetzung des Verfahrens mit Fristsetzung etc.), um nach Erledigung des "Musterverfahrens" wieder als in der Hauptsache erledigt abgeschlossen zu werden.
Ist nun aber die Jahresfrist eine Ausschlußfrist, die der Disposition der Parteien entzogen und bei deren Verlängerung der Grundsatz von Treu und Glauben im Verkehr deshalb nicht anwendbar ist [2], so kann das wirt-

---

[1] Erhebung der Untätigkeitsklage, BB 1968, Seite 988

[2] Insoweit herrscht kein Streit im Hinblick auf die herrschende Rechtsprechung und die gefestigten Ansichten in der Literatur, auf die im einzelnen auch Modest, a.a.O., S. 1o2 verweist

schaftliche und auch ökonomische Ziel des Klägers auf diesem Wege nicht, zumindest nicht einfach, erreicht werden.
Der ständigen Rechtsprechung des BFH wird damit zu folgen sein.

Der Fristbeginn:
Nach § 46 Abs. 2 und 3 FGO beginnt der Lauf der Frist mit Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs bzw. mit der Stellung des Antrags auf Vornahme des VA. Bereits oben wurde klargelegt, daß hierfür das Zugehen bei der Behörde maßgeblich ist.
Eyermann-Fröhler [1] führen nun für die VwGO mit Recht an, daß "der Betroffene in der Regel den genauen Zeitpunkt nicht kennen wird" und verlangen daher, daß "er sich gegebenenfalls rechtzeitig durch Nachfrage bei der Behörde hierüber vergewissern" muß. Sie führen sodann aus, daß "er einen der Lebenserfahrung entsprechenden Zeitpunkt zu unterstellen" hat, wenn er nicht von der Behörde die erbetene Auskunft erhält.
Der Streit hierüber ist dann problemfrei, wenn man eine konkrete Aussage des Gesetzes heranzieht: In Anlehnung an § 17 Abs. 2 VwZG wird man fordern müssen, daß der Lauf der Frist mit dem dritten Tage nach der Aufgabe des Schreibens an die Behörde zur Post beginnt, wenn der Steuerpflichtige dies durch einfachen Brief übermittelt hat, es sei denn, daß die Behörde etwas Gegenteiliges nachweisen kann.
Bei Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs oder Stellung des Antrags zur Niederschrift taucht dieses Problem dagegen naturgemäß nicht auf.
Es herrschen allerdings Zweifel, ob über den Ablauf der Jahresfrist auch von der Behörde belehrt worden sein muß. Eine Belehrung ist begrifflich nur für den Fall des § 46 Abs. 2 FGO denkbar, nicht aber im Rahmen des § 46 Abs. 3 FGO, da eben hier die Entscheidung über den gestellten Antrag auf Vornahme des VA noch gar nicht ergangen ist.

---

[1] § 76 VwGO, Anm. 2

Auch in der Verwaltungsgerichtsbarkeit (§ 76 VwGO) bestehen hierüber verschiedene Auffassungen.
Unter Berufung auf die Rechtsprechung des BVerwG verlangen Bettermann [1] und Köhler [2] bei der Beurteilung des § 76 VwGO, der § 46 Abs. 2, 1.Halbsatz FGO entspricht, eine solche Belehrungspflicht. Zur Begründung führen sie an, daß der Betroffene möglicherweise deshalb seinen Rechtsschutz verlieren würde, weil er im guten Glauben an die Vollständigkeit der rechtlichen Belehrung eine Frist nicht beachtete, von der er nichts wußte. Der der Verwaltungsgerichtsbarkeit innewohnende Gedanke des Rechtsschutzes verlange jedoch, daß der Betroffene von allen ihm zustehenden Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen und den für ihre Geltendmachung vorgeschriebenen Fristen Kenntnis erhalten müsse. Ausnahmen von diesem Grundsatz bedürfen einer ausdrücklichen und eindeutigen gesetzlichen Festlegung.
Folgt man dieser Auffassung, dann müßte folgerichtig § 55 Abs. 2 FGO angewendet werden. Das aber würde bedeuten, daß die Jahresfrist im Regelfall bereits mit der Bekanntgabe des VA beginnen würde. Nach § 46 Abs. 2 FGO beginnt die Frist jedoch erst mit der Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs, also später, zu laufen. Dies hätte eine Schlechterstellung des Klägers zur Folge. Schließlich ist auch im Hinblick auf die hier vertretene Meinung die Annahme nicht möglich, daß es sich bei § 46 Abs. 2 FGO nicht um eine Ausschlußfrist handelt. Es ist deshalb der Auffassung von Eyermann-Fröhler [3], Ule [4] und Schunck-De Clerk [5] zuzustimmen, daß die Frist auch in Laufgesetzt wird, wenn auf sie in der Rechtsbehelfsbelehrung nicht hingewiesen wurde.

---

1 NJW 1960, Seite 1083

2 Kommentar zur VwGO, § 76, Anm. II 3

3 § 76 VwGO, Anm. 1

4 Verwaltungsgerichtsbarkeit, 2.Aufl., § 76 VwGO, Anm. II 2 b

5 § 76 VwGO, Anm. 1 c

Auch für das finanzgerichtliche Verfahren kommt es nicht darauf an, ob über den Ablauf der Jahresfrist belehrt worden ist [1]. Abgesehen davon, daß sich in diesem Falle der Kläger schlechter stellen würde (s.o.), wäre ein solches Verlangen auch deshalb nicht vertretbar, weil die Untätigkeitsklage nicht mit dem Antrag erhoben werden kann, die Behörde zum Erlaß der ausstehenden außergerichtlichen Rechtsbehelfsentscheidung zu verurteilen.
Zu der Frage der Einhaltung der Jahresfrist als "Regelfrist" ist noch auf eine Besonderheit hinzuweisen: Eyermann-Fröhler [2], sowie ihnen folgend v.Wallis-List [3] machen darauf aufmerksam, daß die Jahresfrist auch eine sog. "Überlegungsfrist" enthalten muß, eine Frist dahingehend, ob der Betroffene Klage erheben will oder nicht. Sie stellen bei dieser Betrachtung auf § 74 VwGO bzw. § 47 Abs. 1 FGO ab, wonach grundsätzlich die Frist zur Erhebung einer verwaltungs- bzw. finanzgerichtlichen Klage einen Monat beträgt. Für die Erhebung der Untätigkeitsklage meinen sie nun, auch für die Jahresfrist des § 76 VwGO bzw. § 46 Abs. 2 FGO könne nichts anderes gelten, wobei deren letzter Monat diese sog. Überlegungsfrist darstelle. Daraus folgern sie, daß die Klage bereits nach Ablauf von elf Monaten seit Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs bzw. Stellung des Antrags auf Vornahme des VA nicht mehr deshalb unzulässig sein kann; in diesem Zeitpunkt sei nach dem Willen des Gesetzgebers "die angemessene Frist" im Sinne des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO verstrichen und ein "zureichender Grund" könne nicht mehr anerkannt werden.

Im Hinblick auf den oben vertretenen Standpunkt, gestützt auf die Rechtsprechung des BFH, wird dieser Ansicht nicht gefolgt. Es wird davon ausgegangen, daß die Jahresfrist keine gesetzliche Ausschlußfrist ist. Aber auch deshalb, weil noch nach Ablauf eines Jahres

---

[1] Siehe Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 8 mit Verweisung auf BVerwG-Urteil vom 2o.1.1967 VII C 4/66, HFR 1967, 217

[2] § 76 VwGO, Anm. 4

[3] H-H-Sp, § 46 FGO, Anm. 12

die Klage wegen der besonderen Verhältnisse des Einzelfalls binnen einer Frist von zwei Wochen (s.u.) nachgeholt werden kann, dürften diese Überlegungen nicht zu halten sein [1].
Weiter wird man dieser Ansicht aus Kostentragungsgründen nicht beitreten können. Die Vorstellungen von Eyermann-Fröhler hätten nämlich weiterhin zur Folge, daß bei Erledigung der Hauptsache innerhalb der Jahresfrist der Kläger noch mit Kosten belastet werden müßte.

Die Fristverlängerung gem. § 46 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 FGO:

Wie die "angemessene Frist" in § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO und die Sechsmonatsfrist in § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO, so ist nach den vorstehenden Darlegungen auch die Jahresfrist nicht starr. Das Gesetz stellt selbst die erforderlichen Voraussetzungen klar, Unterschiede bestehen lediglich, worauf bereits angespielt wurde, in der dogmatischen Beurteilung.
Die Jahresfrist verlängert sich ausnahmsweise in den Fällen, in denen die Klageerhebung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt nicht möglich war oder unter den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls unterblieben ist. In derartigen Fällen tritt nun aber nicht eine Verlängerung kraft Gesetzes ein, sondern es muß analog § 56 Abs. 2 FGO, auf den § 46 Abs. 2 Satz 2 FGO verweist, die Klage binnen einer Frist von zwei Wochen nachgeholt werden [2].
Nach v.Wallis-List [3] ist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zeitlich nicht begrenzt, da § 46 Abs. 2 FGO nur auf § 56 Abs. 2 FGO, nicht aber auch auf dessen Abs. 3 verweist.

---

[1] S.a. Haarmann, Steuerberatung 1967, Seite 164

[2] S. hierzu v.Wallis-List in H-H-Sp, § 46 FGO, Anm. 13; zum Umfang und Inhalt des Wiedereinsetzungsantrags s. BFH-Urteil vom 24.7.1973 IV R 204/69, HFR 1974, 13 mit weiteren Hinweisen; für §§ 75, 76 VwGO: OVG Münster, Urteil vom 26.4.1972 III A 34/71, DStZ Eildienst 1973, Seite 55

[3] H-H-Sp, § 46 FGO, Anm. 13

Becker-Riewald-Koch [1] meinen dagegen, § 46 Abs. 2 FGO bestimme im Schlußsatz, daß § 56 Abs. 2 FGO sinngemäß gelten solle. Aber obwohl dies nach den Worten des Gesetzgebers offenbar für die beiden dort behandelten Situationen gelten solle, könne es nur auf den Fall der höheren Gewalt bezogen werden. Denn wenn man den Satz auch auf die besonderen Verhältnisse des Einzelfalls bezöge, so würde dies zu Ergebnissen führen, die mit der rechtsstaatlichen Ordnung nicht vereinbar wären. Man müßte dann nämlich annehmen, daß dem im Recht der Wiedereinsetzung maßgebenden Zeitpunkt, in dem der Berechtigte von dem "Wegfall des Hindernisses" erfährt und mit dem die zweiwöchige Frist für die Nachholung des bis dahin Versäumten beginnt, hier der Zeitpunkt entspricht, in dem der Klageberechtigte erfährt, daß die "besonderen Verhältnisse des Einzelfalles", die das Unterbleiben der Untätigkeitsklage gerechtfertigt hatten, weggefallen sind. Sie lehnen daher die von v.Wallis-List vertretene Ansicht ab, die nach ihren Vorstellungen von der bedenklichen Voraussetzung ausgeht, daß im Falle höherer Gewalt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch die Zweiwochenfrist des § 56 Abs. 2 FGO nicht begrenzt sei. Eine unzulässige Umgehung der als gültig anerkannten Befristungsvorschrift müßte auf jeden Fall vermieden werden.

Ist die Klage jedoch aus anderen Gründen versäumt worden, so ist eine Wiedereinsetzung nicht möglich, da nicht allgemein auf § 56 FGO verwiesen wird. § 46 Abs. 2 FGO enthält somit zwei spezielle Gründe für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand i.S.d. § 56 FGO.

Der Begriff "höhere Gewalt" in § 46 Abs. 2 FGO ist wie der in § 56 Abs. 2 FGO zu verstehen. Er umfaßt Naturereignisse oder auch andere unabwendbare Zufälle im Sinne des § 233 Abs. 2 ZPO, Ereignisse, die nach den Umständen des gerade vorliegenden Einzelfalls auch durch die äußer-

[1] s. § 46 FGO, Anm. 3 Abs. 5

ste, gerade dem Betroffenen zuzumutende Sorgfalt [1] weder abgewehrt noch in ihren schädlichen Folgen verhindert werden konnte. "Höhere Gewalt" ist dabei enger zu sehen, als der Begriff "ohne eigenes Verschulden". [2]
Schwieriger ist zu entscheiden, wenn die Klage unter den "besonderen Verhältnissen des Einzelfalls" unterblieben ist [3]. Es muß sich dabei um solche Umstände handeln, die die Klage in den Augen des Klägers vor Ablauf eines Jahres unnötig erscheinen ließen. Hiervon wird man sprechen können, wenn der Betroffene aus dem Verhalten der Behörde schließen mußte, daß es dieser unmöglich war, ihm innerhalb eines Jahres einen Bescheid in der Sache zu erteilen.
Ein Verhalten der Behörde im vorbezeichneten Sinne liegt z.B. dann vor, wenn diese dem Kläger einen Zwischenbescheid unter Angabe eines - objektiv - zureichenden Grundes ihrer Verhinderung erteilt, ihm mitteilt, daß noch weitere, zeitraubende Ermittlungen notwendig sind, ferner, wenn das Verfahren

---

[1] Vgl. hierzu BFH-Beschluß vom 29.9.1971 I R 174/7o, BStBl. 1972 II 19 zu § 56 Abs. 1 FGO: Eine Fristversäumnis kann nur dann als entschuldigt angesehen werden, wenn sie auch durch die äußerste, den Umständen des Falls angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Ebenso BFH-Beschluß vom 25.4.1968 VI R 76/67, BStBl. 1968 II 585. Siehe auch BFH-Urteil vom 13.9.1973 II R 8o/72, HFR 1974, 12, Leitsatz: "Obgleich nach ständiger Rechtsprechung ein Rechtsmittelführer längere Postlaufzeiten vor und während hoher Feiertage in seine Überlegungen zur Fristwahrung einbeziehen muß, kann nicht ausnahmslos ohne Prüfung möglicher Besonderheiten des Einzelfalls davon ausgegangen werden, ein am letzten Tage vor solchen Feiertagen zur Post gegebenes Rechtsmittel, das einen Tag nach Fristablauf beim Empfänger eingeht, sei schuldhaft zu spät eingelegt worden."

[2] Vgl. BVerwG-Urteil vom 24.2.1966 II C 45/64, HFR 1967, 217

[3] Wegen der Abgrenzung der Begriffe "höhere Gewalt" und "besondere Verhältnisse des Einzelfalls" s. BVerwG-Urteil vom 24.2.1966, oben

gem. § 244 AO ausgesetzt ist [1] oder aber auch dann, wenn zunächst von der Entscheidung der Angelegenheit im Einvernehmen mit dem Betroffenen abgesehen worden ist. Selbst wenn die Behörde den Kläger immer wieder - auch formlos - auf eine baldige Entscheidung vertröstet hat, so daß dieser unter Verzicht auf die Einhaltung der Frist keine Klage erhoben hat, liegen besondere Verhältnisse des Einzelfalls vor, die eine Klageerhebung nach Ablauf der "Maximalfrist" von einem Jahr nicht unzulässig machen.
Wendt [2] führt für die Begründung seiner Ansicht die Selbstbindung der Verwaltung ins Feld. Wenn diese auf Antrag des Steuerpflichtigen die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zurückgestellt hat, kann er auch nach Fristablauf gem. § 46 Abs. 2 FGO seines Klagerechts nicht verlustig gehen.

Schließlich sei noch das Urteil des BVerwG vom 21. April 1972 [3] herangezogen. Danach kommt es nicht darauf an, "ob objektiv ein zureichender Grund i.S.d. § 75 Satz 1 VwGO vorgelegen habe, über den Widerspruch nicht innerhalb der einjährigen Frist zu entscheiden. Maßgeblich ist allein, ... daß der Empfänger einer behördlichen Erklärung in seinem schutzwürdigen Vertrauen auf eine Erklärung der öffentlichen Hand geschützt werden muß, so daß Unklarheiten zu Lasten der Behörde gehen".
Der dieser Entscheidung vorangestellte Leitsatz, "§ 76 VwGO ist an der Grundrechtsbestimmung des Art. 19 Abs. 4 GG zu messen; die Ausnahmeregelung des § 76 Halbsatz 2 VwGO darf daher nicht zu eng ausgelegt werden", bevorzugt wohl klar die Rechtsschutzinteressen des Betroffenen gegenüber dem Interesse an der Rechtssicherheit und drängt den Rechtsfrieden in den Hintergrund. Etwas anderes kann auch für das gerichtliche Verfahren nach der FGO nicht gelten, da dort die gleichen Regelungen getroffen sind.

---

[1] Vgl. BFH-Beschluß vom 29.9.1971, BStBl. 1972 II 2o, ferner Erlaß des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 9.1.1967, DStZ E 1967, Seite 66

[2] Untätigkeitsklage nach Fristablauf, BB 1968, Seite 1231

[3] VII C 8o/7o, HFR 1972, 557

Der BFH [1] erblickt in jedem "zureichenden Grund" i.S.d. § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO zugleich auch "besondere Verhältnisse des Einzelfalles" i.S.d. § 46 Abs. 2 Satz 1 FGO und umgekehrt in den "besonderen Verhältnissen" einen "zureichenden Grund" mit der Folge, daß bei Vorliegen eines zureichenden Grundes die Klage nicht nur nach Ablauf der Jahresfrist erhoben werden darf, sondern selbst bei Fortbestehen des zureichenden Grundes selbst nach Ablauf der Jahresfrist noch nicht erhoben werden kann. Diese Auffassung wird von Tipke-Kruse [2] bestritten. Danach kann sich der "zureichende Grund" nur aus der Sphäre der Behörde ergeben, während die "besonderen Verhältnisse des Einzelfalles" in der Sphäre des Klägers angesiedelt sind. Diese müssen geeignet sein, ihn zu "rehabilitieren". Demnach müsse der Kläger, will er unmittelbar an das Finanzgericht gelangen, die Klage vor Ablauf der Jahresfrist auch dann erheben (dürfen!), wenn ein "zureichender Grund" i.S.d. § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO über die Jahresfrist andauert. Zu den sich hieraus ergebenden Problemen ist oben bereits Stellung genommen worden. Die gegenteilige und wohl auch zutreffendere Ansicht mit Hinweis auf die herrschende Rechtsprechung ist ebenfalls dargelegt. Wenn Loberg [3] - zu § 76 VwGO - meint, der Gesetzgeber habe dort offensichtlich den Rechtsschutz im Interesse der Rechtssicherheit begrenzt - gleiches müßte dann auch für § 46 Abs. 2 FGO gelten - und eine dem entgegengesetzte Auslegung komme im Ergebnis der Aufhebung der Vorschrift gleich, so wird doch wohl der Sinn und Zweck dieser Norm verkannt. Auch schlägt seine Begründung nicht durch, daß der Steuerpflichtige bei längerem Schweigen der Behörde durch Rückfragen oder Gespräche die Ernsthaftigkeit der Rechtsverfolgung ggf. durch Klageerhebung bekunden sollte. Hier würde die ganze

---

[1] BStBl. 1968 II 61, 62; 1968 II 471, 473

[2] § 46 FGO, RdNr. 8

[3] Untätigkeit der Gemeindesteuerbehörden bei Widersprüchen, BB 1966, Seite 685

Last der Entscheidung des Streits auf den Steuerpflichtigen abgewälzt, die Behörde aber lediglich durch Fristablauf von ihrer Verpflichtung zur Entscheidung entbunden.
Auch Vonficht [1] nimmt im Interesse der Rechtssicherheit in Kauf, daß die Gerechtigkeit möglicherweise zu kurz wegkommt. Weiter meint er, "es wäre inkonsequent, dann dem Widerspruchsführer einen Anspruch auf Erlaß eines Widerspruchsbescheides nach Ablauf der Jahresfrist einzuräumen, der ihm den Weg zum Gericht wieder öffnen würde". Auch dieser Ansicht ist mit der oben dargelegten Begründung nicht zu folgen.
Schließlich kommt Vonficht auch selbst etwas der Gegenmeinung entgegen, wenn er meint, daß ein "Recht" der Behörde gegeben sein kann, doch noch einen Widerspruchsbescheid zu erlassen, weil immer ein VA zugunsten des Betroffenen geändert werden kann, soweit die Behörde dazu befugt ist und Interessen Dritter dem nicht entgegenstehen. Weiter macht er eine Einschränkung, wenn er unterscheidet zwischen der Frage, ob die Widerspruchsbehörde nach Ablauf der Frist des § 76 VwGO noch entscheiden muß, oder ob diese Frist - wegen der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles - abgelaufen ist. Hier scheint klar zu werden, mit welchen Schwierigkeiten gerechnet werden muß, wenn man den Bürger zwingt, vor Ablauf der Jahresfrist Klage zu erheben.
Der hier vertretenen Ansicht, daß der Ablauf der Jahresfrist das Anfechtungs- bzw. Klagerecht nicht untergehen läßt und daß der angefochtene VA allein durch bloßen Fristablauf nicht unanfechtbar wird [2], ist deshalb der Vorzug zu geben. Dies hat bereits Bettermann [3] wohlbegründet dargelegt.
Zwei Stimmen der Literatur, die die Richtigkeit der hier vertretenen Ansicht bekräftigen, sollen noch erwähnt sein:

---

[1] Nochmals: Zur Bedeutung der Ausschlußfrist in § 76 VwGO, NJW 1967, Seite 1o7o

[2] So auch Späth, Die Steuerberatung 1968, Seite 67/69

[3] NJW 1960, Seite 1o81, 1o83, 1o84

Reigl [1], der sich der Meinung Bettermanns hinsichtlich der weiteren Anfechtbarkeit des VA anschließt, stellt heraus, daß "auch im Verwaltungsrecht materieller Anspruch und seine prozessuale Durchsetzung zwei verschiedene Dinge sind". Er folgert mit Recht daraus, daß der Anspruch und hier korrespondierend die Verpflichtung der Behörde weiterbesteht, die Klagbarkeit aber versagt ist, wenn die prozessuale Voraussetzung der Einhaltung der Klagefrist nicht gegeben ist.
Bei dieser Lösung wird erkannt, was der Gesetzgeber mit dieser Vorschrift wollte, nämlich im Interesse der Beschleunigung des Verwaltungsrechtsschutzes einen Weg zu finden, der die Klage ohne Widerspruchsbescheid ermöglicht, wenn die Behörde diesen Bescheid ungebührlich hinauszögert [2]. Gleiches gilt im Rahmen des § 46 Abs. 2 FGO für den Bereich des finanzgerichtlichen Verfahrens.
Andersson [3] macht darauf aufmerksam, daß § 75 VwGO - gleiches muß auch für § 46 FGO gelten - den Betroffenen zur Erhebung der Klage nur ermächtigt, aber nicht verpflichtet. Der ungenutzte Ablauf der Jahresfrist schließt daher lediglich die Klage nach § 75 VwGO (§ 46 FGO) aus, läßt aber die Anfechtbarkeit des VA und damit die Durchsetzbarkeit des materiellrechtlichen Aufhebungs- oder Leistungsbegehrens unberührt. Weiter: "Von fast allen Vertretern der Unanfechtbarkeitstheorie wird versucht, im Zusammenhang mit der Jahresfrist den Gedanken der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens zugunsten der Annahme der Unanfechtbarkeit zur Geltung zu bringen. Und doch scheint hier Vorsicht geboten. Mit Sicherheit kann gesagt werden, daß auch die Jahresfrist des § 76 VwGO dazu dient, den Gedanken der Rechtssicherheit zu verwirklichen. Das ist schließlich der

---

[1] Zur Bedeutung der Ausschlußfrist in § 76 VwGO, NJW 1966, Seite 2202

[2] Dem Sinne nach Bundesrats-Drucksache 007/53, zitiert bei Reigl, NJW 1966, Seite 2203, Fußn. 10. Hierauf beruft sich auch Späth, Die Steuerberatung, 1968, Seite 67, 69

[3] DÖV 1969, Seite 666, 673

Sinn aller Fristen. Aber es ist nicht die Folge des Ablaufs aller Fristen, daß die zugrundeliegende Entscheidung unanfechtbar wird."

3.2.3.3. Insbesondere: Die Wirkungen des Ablaufs der Jahresfrist
Ist im Zeitpunkt der Klageerhebung die Jahresfrist des § 46 Abs. 2 FGO abgelaufen und liegt nicht eine der in § 46 Abs. 2 Satz 1, 2.Halbsatz FGO aufgezeigten Ausnahmesituationen vor, so wirkt sich dies dahin aus, daß der Kläger die ihm nach § 46 FGO zustehende Klagemöglichkeit verliert. Seine Klage ist nämlich bei Fehlen der Zulässigkeitsvoraussetzung "Einhaltung der Jahresfrist" unzulässig. Dies ist allgemein anerkannt und entspricht den rechtsstaatlichen Auffassungen und Bedürfnissen.
Neumann [1] spricht in diesem Zusammenhang vom Verlust einer "zusätzlichen" Klagemöglichkeit, weist aber gleich darauf hin, daß der Steuerpflichtige jederzeit noch Dienstaufsichtsbeschwerde erheben oder von den Möglichkeiten des § 69 Abs. 3 FGO - Antrag auf Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung - Gebrauch machen kann.
Der Fristablauf hat dagegen nicht zur Folge, daß der mit dem Einspruch angefochtene Bescheid unanfechtbar [2], der beantragte VA unvornehmbar oder die Behörde daran gehindert wird, über den Einspruch oder den beantragten VA zu entscheiden. Es wird auch keine Zurückweisung des Rechtsbehelfs oder Ablehnung des Antrags auf Erlaß des begehrten VA fingiert. Vielmehr bleibt die Behörde weiterhin zur Entscheidung verpflichtet, wozu sie nach dem Gesetz war und ist.

---

[1] Zur Untätigkeitsklage nach der FGO, BB 1968, Seite 896; ebenso Späth, Die Steuerberatung 1969, Seite 67, 70; ferner BdF-Erlaß III C/5 - S 1211 - 3/67 vom 17.2.1967, DB 1967, Seite 447

[2] v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 14; VGH Kassel, Beschluß vom 28.4.1967 B V 38/65, NJW 1968, Seite 70: "Der Gesetzgeber hat durch die Regelung in § 75 VwGO den Rechtsschutz des Bürgers verbessern, ihn aber nicht einschränken wollen." Ferner Hessisches FG, Urteil vom 6.11.1973 VII 103/73, EFG 1974, 155

Hierzu sei ein Hinweis auf die Erlasse des FinMin Nordrhein-Westfalen vom 9.1.1967 und 6.9.1967 [1] angebracht, die darauf abstellen, daß die Finanzbehörde auch während des gerichtlichen Verfahrens berechtigt und verpflichtet ist, ihren Ermittlungsaufgaben gem. § 2o4 AO nachzukommen und über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zu entscheiden. Der BdF [2] und die Finanzminister (-Senatoren) der übrigen Länder [3] haben hierzu die gleiche Position eingenommen [4]. Eine hiervon abweichende Meinung vertreten ganz offensichtlich Eyermann-Fröhler [5], sowie Meilicke [6], letzterer unter Berufung auf das Urteil des BVerwG vom 13. Dezember 1967 [7].

Eyermann-Fröhler nehmen den Eintritt der Bestandskraft des angefochtenen VA an, wenn nicht binnen der Jahresfrist eine Entscheidung über den Widerspruch erfolgt ist. Diese Ansicht wird vor allem damit begründet, daß es mit Ablauf der Jahresfrist an einem durchsetzbaren Anspruch auf Aufhebung des Bescheides fehlt. Ausgangspunkt für diese Überlegungen dürfte die gesetzliche Regelung des § 237 Abs. 2 AO und die ihr entsprechende Regelung in §§ 7o Abs. 2, 58 Abs. 2 VwGO sein.

Das BVerwG formuliert wie folgt: "Vielmehr leuchtet auch unabhängig von § 76 VwGO ein, daß irgendwann der Zeitpunkt erreicht ist, in dem sich der Betroffene wieder um seine Sache kümmern muß. So gesehen geht es

---

1 DStZ E 1967, Seite 66 bzw. 386

2 Erlaß vom 17.2.1967, DB 1967, Seite 447

3 Siehe z.B. Erlaß Bremen vom 14.11.1966 und vom 5.4.1967, StEK FGO § 46, Nr. 1 und 2; Erlaß Hessen vom 18.8.1967, StEK FGO § 46 Nr. 2

4 Vgl. auch Streiber, DB 1966, Seite 599

5 § 76 VwGO, Anm. 6

6 BB 1968, Seite 988

7 IV C 124/65, NJW 1968, Seite 955 = BVerwGE 28, 3o5, 3o7

einzig darum, die Pflicht zur Initiative gerecht auf die Beteiligten zu verteilen. Eine solche Verteilung hat der Gesetzgeber mit § 76 VwGO vorgenommen. Ob diese Entscheidung uneingeschränkt befriedigt, mag dahingestellt bleiben. Rechtspolitische Zweifel können an der Verbindlichkeit der vom Gesetzgeber klar getroffenen Entscheidung nichts ändern." Diese Ansicht kann nicht unwidersprochen hingenommen werden. Es wird hierauf weiter unten noch einzugehen sein. [1]

Tipke-Kruse [2] führen dagegen folgendes an:

"Die Auffassung, der Bürger müsse sich um seinen Rechtsbehelf bzw. um seinen Antrag kümmern, stellt die Dinge auf den Kopf: Die ihre Pflicht versäumende Behörde wird durch Zeitablauf entlastet: Liegenlassen lohnt sich. Dem Bürger würde hier eine Pflicht angesonnen, die er nicht hat. Außergerichtliche Rechtsbehelfe [3] erledigen sich aber ebensowenig durch Nichtbearbeitung, wie Klage und Revision sich dadurch erledigen, daß über sie nach Jahren noch nicht entschieden hat. Auch Rechtsbehelfe 'verfallen' nicht dadurch, daß der Rechtsbehelfsführer sie nicht von Zeit zu Zeit anmahnt. Wer einen Rechtsbehelfoder einen Antrag nicht zurücknimmt, hat Anspruch auf eine Entscheidung".

Nur dieses Ergebnis kann richtig sein;denn die Behörde hätte es sonst in der Hand, durch Abwarten des Ablaufs der Jahresfrist eine Entscheidung allein durch Untätigkeit herbeizuführen. Einsolches Ergebnis wäre aber für einen Rechtsstaat untragbar. Das Vertrauen des Bürgers in den Rechtsstaat würde sich nicht auszahlen. Auch ein Versäumen dahingehend, eine Beschleunigung bei der Sachbehandlung zu erreichen, kann niemals dazu führen, einen Anspruch generell zu verlieren.

---

[1] S. S. 158

[2] § 46 FGO RdNr. 8

[3] Streiber, DB 1966, Seite 599, 600: "Gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 VwGO ergeht ein Widerspruchsbescheid. Es besteht eine Amtspflicht der zuständigen Behörde, daß sie zu entscheiden hat."

Um derartige unbefriedigende, ja sogar untragbare Folgen zu vermeiden, hat der Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen durch den bereits erwähnten Erlaß vom 9. Januar 1967 [1] angeordnet, "daß sich die zuständige Finanzbehörde unmittelbar nach Wegfall des Aussetzungs-(Zurückstellungs-)grundes mit dem Steuerpflichtigen über den Fortgang des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens verständigt und dadurch eine Untätigkeitsklage vermeidet". Für die Zeit der Aussetzung bzw. Zurückstellung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens ist nämlich, wie aufgezeigt wurde, wegen Mitteilung eines zureichenden Grundes die Untätigkeitsklage in der Regel nicht zulässig. Fällt der Hinderungsgrund nun aber weg und ist bereits die Jahresfrist abgelaufen, so kann der Steuerpflichtige noch binnen zwei Wochen nach Wegfall die Untätigkeitsklage erheben; § 46 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 56 Abs. 2 FGO.
Diese Regelung wird dem Interesse des Bürgers gerecht, stellt aber auch die Rechtsbeziehungen zwischen ihm und der Behörde klar, der es obliegt, entsprechend zu verfahren.
Ist der betroffene Bürger aber nun tatsächlich wegen Verstreichenlassens der Jahresfrist des Rechtsmittels der Untätigkeitsklage verlustig gegangen, so kann er in der Regel einer Untätigkeit der Verwaltungsbehörde, die auch dann noch anhält, nur noch damit begegnen, daß er den Weg der nichtförmlichen Rechtsbehelfe, in erster Linie den der Dienstaufsichtsbeschwerde, beschreitet; darauf wurde bereits oben aufmerksam gemacht.
In besonders gelagerten Fallgruppen hat aber der Steuerpflichtige nicht nur die Möglichkeit der Erhebung der Dienstaufsichtsbeschwerde, sondern ihm ist eine zweite "Waffe" in die Hand gegeben, die untätige Behörde zu einer Entscheidung zu bringen: Der Steuerpflichtige beantragt einen Zweitbescheid, weil eben der begehrte - erste - VA nicht erlassen wurde. Im Rahmen dieses neuen Verfahrens kann sich dann erneut der Klageweg des

[1] DStZ E 1967, Seite 66

§ 46 FGO eröffnen, wenn nämlich das Verlangen des Steuerpflichtigen erneut an der Untätigkeit der Behörde scheitert. Dieser Weg sei nur im Rahmen von Modellvorstellungen erwähnt; denn tatsächlich ist nicht anzunehmen, daß sich eine Behörde so lange sperrt.
Allerdings ist hierbei zu beachten, ob es sich bei dem Antrag auf Erlaß des begehrten VA um einen fristgebundenen handelt oder nicht.
So bleibt es dem Steuerpflichtigen jederzeit vorbehalten, einen Antrag auf Erlaß oder Stundung festgesetzter Steuern zu stellen. In diesen Fällen bestehen hinsichtlich der Fristenfrage keine Bedenken. Entscheidet auf den Antrag des Steuerpflichtigen die zuständige Behörde, in der Regel das Finanzamt, nicht, so kann er in der eingangs aufgezeigten Art Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs. 2 AO und sodann Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO erheben. Die aufgestellten Grundsätze gelten dann in gleicher Weise.
Mußte der Antrag jedoch innerhalb einer bestimmten Frist gestellt werden, so taucht das Zeitproblem auf. V.Wallis-List [1] und Redeker- v.Oertzen [2] lösen dieses dahin, daß die Frist durch den ersten, nicht verbeschiedenen Antrag als gewahrt angesehen wird. Bettermann [3] hält dagegen den erneuten Antrag für unzulässig, so daß der - erneute - Weg nach §§ 23o Abs. 2 AO, 46 FGO entfallen würde.
Für richtig, wenn auch mit gewissen Bedenken, wird der erste Lösungsweg als der bessere gehalten, da er doch noch dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, sein angestrebtes Ziel zu erreichen. Wenn auch die Antragsfrist verstrichen sein könnte und deshalb ein neuer Antrag nicht möglich ist, so beruht dies gerade hier doch nicht auf einem Verhalten des Steuerpflichtigen, sondern liegt an der Unzulänglichkeit staatlichen Verhaltens.

---

[1] in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 14
[2] § 76 VwGO, Anm. 9
[3] NJW 196o, Seite 1o84

Eine ganz andere Situation, die hier noch von Bedeutung sein kann und die in der Praxis nicht selten ist, ist die, bei der die beschwerende Sachentscheidung der Rechtsbehelfsbehörde erst nach Ablauf eines Jahres seit der Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs ergeht. Dann kann binnen Monatsfrist seit Zustellung der Rechtsbehelfsentscheidung die zulässige Klage erhoben werden. Dem kann dann aber nicht entgegengehalten werden, daß die vorher gegebene Möglichkeit der Untätigkeitsklage ungenutzt geblieben ist. Gleichzeitig geht es in Übereinstimmung mit dem oben Gesagten nicht an, mit Hinweis auf die Versäumung der Jahresfrist die Klage als unzulässig abzuweisen, wenn die Behörde über den aussergerichtlichen Rechtsbehelf zur Sache entschieden hat [1].

3.2.4. Der Klageantrag

Der Klageantrag [2] richtet sich nach dem Ziel der Untätigkeitsklage, also danach, welche Art der Untätigkeit durch den Kläger gerügt wird und - damit korrespondierend - welche Tätigkeit der Behörde herbeigeführt werden soll. Auch hieraus wird klar, welche Bedeutung der Klärung des Begriffs und Inhalts, sowie der Rechtsnatur der Untätigkeitsklage zukommt. Die obige Darstellung (3.2.1.3.) des finanzgerichtlichen Klagesystems erweist sich also auch in diesem Zusammenhang als unbedingt erforderlich.

3.2.4.1. Untätigkeitsklage - Anfechtungsklage

Steht die Entscheidung über einen vom Steuerpflichtigen (Kläger) eingelegten Einspruch noch aus, so muß je nach Fallage die Aufhebung oder Abänderung [3] des angefochtenen ursprünglichen VA beantragt werden (Hinweis auf § 1oo FGO).

Beispiele:

1. Entgegen der Ansicht des Steuerpflichtigen, der seine Umsätze für steuerfrei i.S.d. § 4 UStG 1973 hält, ist dieser vom Finanzamt zur Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)

---

[1] Siehe hierzu BVerwG, Beschluß VII B 151/69 vom 2.1o.197o, HFR 1971, 173

[2] Wegen der Abfassung des Klageantrags im finanzgerichtlichen Verfahren siehe die Zusammenstellung bei Burhoff, NWB Fach 2, Seite 1922

[3] Vgl. FGMünster, Urteil vom 23.6.1971 VIII-V 527/7o L, EFG 1971, 586

veranlagt worden. Gegen den Umsatzsteuerbescheid hat der Steuerpflichtige form- und fristgerecht Einspruch eingelegt, über den (noch) nicht entschieden ist.
Der Klageantrag muß hier lauten:
"Der Umsatzsteuerbescheid des Finanzamtes X vom ..... wird aufgehoben."
(Hinweis auf §§ 4o Abs. 1, 1oo Abs. 1 FGO)

2. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer hat das Finanzamt Betriebsausgaben (Werbungskosten etc.), deren Abzug der Steuerpflichtige geltend gemacht hatte, nicht anerkannt und eine dementsprechend höhere Steuer festgesetzt. Über den hiergegen eingelegten zulässigen Einspruch hat das Finanzamt bislang nicht entschieden.
Der Klageantrag hat hier zu lauten:
"Unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides des Finanzamtes X vom ..... wird die Einkommensteuer auf ..... DM herabgesetzt."
(Hinweis auf §§ 4o Abs. 1, 1oo Abs. 2 Satz 1 FGO)

4.2. Untätigkeitsklage - Verpflichtungsklage

Ist das Finanzamt auf eine vom Steuerpflichtigen eingelegte Beschwerde hin untätig geblieben (oder noch untätig), d.h. hat es selbst der Beschwerde nicht abgeholfen oder steht die Entscheidung der Beschwerdebehörde (Oberfinanzdirektion) noch aus, so kommt es für die Formulierung des Klageantrags nicht darauf an, ob es sich hierbei um eine "normale" Beschwerde gem. § 23o Abs. 1 AO oder um eine sog. Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs. 2 AO handelt.

Beispiele:

1. Ein in Zahlungsschwierigkeiten geratener Steuerschuldner hat beim Finanzamt beantragt, ihm Steuerrückstände zu stunden und diese ratenweise abzutragen; § 127 AO. Das Finanzamt hat dieses Begehren des Steuerpflichtigen durch förmliche Verfügung abgelehnt, weil z.B. Kreditaufnahmemöglichkeiten nicht ausgeschöpft worden sind.

Hiergegen hat der Steuerpflichtige Beschwerde eingelegt, deren Verbescheidung noch aussteht.
Hier ist folgender Antrag zu stellen:
"Das beklagte Finanzamt X wird verurteilt, die .....steuer zu stunden."
(Hinweis auf §§ 4o Abs. 1, 1o1 FGO)

2. Wegen Vermögensverfalls, Arbeitslosigkeit etc. ist ein Steuerpflichtiger nicht in der Lage, in nächster Zukunft einen Rückstand an Einkommensteuer zu begleichen. Er wendet sich deshalb an das Finanzamt, ihm gem. § 131 AO die Steuer zu erlassen. Das Finanzamt hat hierauf nicht reagiert. Nachdem die Voraussetzungen des § 23o Abs. 2 AO vorgelegen hatten, hat der Steuerpflichtige die sog. Untätigkeitsbeschwerde [1] erhoben. Auch hierüber ist noch nicht entschieden worden. Erhebt der Steuerpflichtige nun Untätigkeitsklage, so tut er dies nur deswegen, um einen Erlaß zu erreichen. Der Klageantrag hat demgemäß zu lauten: "Das beklagte Finanzamt X wird verurteilt, aus Billigkeitsgründen die Einkommensteuer 19.. zu erlassen."
(Hinweis auf §§ 4o Abs. 1, 1o1 FGO)

3.2.4.3. Zusammenfassung

Aus den vorstehenden Beispielen wird klar, worauf das Interesse des Klägers bei Erhebung der Untätigkeitsklage geht. Es ist oben bereits darauf hingewiesen worden und soll hier nur noch im Rahmen der Zusammenfassung klargestellt werden, daß der Klageantrag niemals dahingehend lauten kann und darf, daß die Behörde dazu verurteilt wird, eine (noch) aus-

---

[1] Da hier keine der in § 23o Abs. 3 AO aufgeführten Behörden zu entscheiden hat, scheidet die unmittelbare Erhebung der Klage sowohl nach § 46 Abs. 1 FGO als auch nach § 46 Abs. 3 FGO aus!

stehende Rechtsbehelfsentscheidung zu erlassen [1]. Für eine solche Klage würde nämlich das Rechtsschutzbedürfnis fehlen [2], worauf ebenfalls oben bereits eingegangen wurde.

3.2.5. Die Entscheidung des Finanzgerichts

Vorbemerkungen:
Bei der Entscheidung über eine Untätigkeitsklage hat das Gericht [3], wie auch sonst bei Prüfung anderer Klagen, zunächst darüber zu befinden, ob die Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind, mit anderen Worten, ob die erhobene Klage zulässig ist. Erst bei der Bejahung dieser Frage stellt sich dann das Problem der Begründetheit.
Die Klärung der Vorfragen hängt vor allem davon ab, ob die Klage vor oder nach Ablauf der Sechsmonatsfrist erhoben wurde, ferner davon, ob und ggf. wann die Finanzbehörde die ausstehende Entscheidung erlassen hat und schließlich, ob es während des Verfahrens zu einer Fristsetzung durch das Gericht an die beklagte Behörde gem. § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO gekommen ist.
Gerade dieses Kapitel birgt erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten. Der verwirrende Fragenkomplex ist nur dadurch zu entflechten, daß man sich jeweils die Prozeßsituation des zur Entscheidung anstehenden Einzelfalls vergegenwärtigt. Von der Lage des Einzelfalls hängt die Entscheidung des Gerichts über die Zulässigkeit der erhobenen Klage ab; sie ist auch besonders bei der Frage zu beachten, welche Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen hat.

---

[1] Vgl. BFH-Beschluß vom 5.5.197o II B 19/67, BStBl. 197o II 551; FG Münster, Urteil vom 23.6.1971 VIII-V 527/7o L, EFG 1971, 586; FG Düsseldorf, Senate in Köln, Vorbescheid vom 15.8.1972 VI 224/71 Bew. DStZ B 1972, Seite 438; BFH-Beschluß vom 21.8.1974 I B 27/74, BStBl. 1975 II 38

[2] Vgl. Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 1; v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 15; BVerwG, Beschluß vom 3o.8.1961, VRspr. 15, Seite 387 hinsichtlich des Widerspruchsbescheids

[3] D.h. das Finanzgericht (= FG) gem. §§ 33, 35, 4o FGO

3.2.5.1. Klageerhebung vor Ablauf der Sechs-Monatsfrist

Ist die Klage vor Ablauf der Sechs-Monatsfrist erhoben worden, wobei dieses Erfordernis am Schluß der letzten mündlichen Verhandlung erfüllt sein muß [1], so ist sie in diesem Fall grundsätzlich unzulässig. Die Folge hierbei ist, daß das Gericht eine materielle Sachprüfung nicht vornimmt. Die Kostenfolge ergibt sich in diesem Fall aus § 135 Abs. 1 FGO: Der Kläger hat die Kosten des Rechtsstreits zu tragen.

Da nun aber § 46 FGO dem Betroffenen - abweichend von dem regelmäßigen Erfordernis einer vorangegangenen Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf - die Klage erleichtern soll, die Klage auch wegen der besonderen Umstände des Falls schon früher erhoben werden kann, verbietet es der Zweck der Vorschrift, sie unnötig eng zuungunsten des Klägers auszulegen. Die Klageerhebung soll also nicht unnötig erschwert werden. Wegen des Unsicherheitsmoments in § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO und aus Gründen der Prozeßökonomie halten es daher v.Wallis-List [2] für angebracht, den Ablauf der Sechs-Monatsfrist abzuwarten und zu diesem Zweck das Verfahren auszusetzen.
Die gleiche Lösung empfiehlt das BVerwG in seinem Urteil vom 2o. Januar 1966 [3]. Danach ist keiner Partei und auch nicht dem Gericht mit einer Klageabweisung gedient:
"Der Kläger müßte entweder das für ihn nutzlose Urteil hinnehmen - Kosten! - oder Berufung einlegen und damit das Verfahren ausweiten, um doch noch zur Sachentscheidung zu gelangen. Der Beklagte sähe sich alsbald einer neuen, nicht mehr verfrühten Klage ausgesetzt. Das Gericht würde nicht entlastet, sondern

---

[1] Vgl. OVG Hamburg, Urteil vom 22.9.1962, DVBl. 1962, Seite 229 = NJW 1962, 833

[2] in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 16; s.a. Bettermann, NJW 196o, Seite 1o85

[3] I C 24/63, NJW 1966, Seite 75o = BVerwGE 23, 135

im Gegenteil durch die Vorbereitung des Urteils, die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Abfassung des Prozeßurteils belastet. Falls dieses Urteil rechtskräftig würde, müßte es sich alsbald mit der erneut erhobenen, nicht mehr verfrühten Klage befassen. Falls dagegen der Kläger Berufung einlegt, müßte sich nunmehr das Berufungsgericht mit dem Rechtsstreit beschäftigen und auch seinerseits die mündliche Verhandlung durchführen und ein Urteil erlassen, das in der Regel den Rechtsstreit an die erste Instanz zurückverweisen würde."
Folglich hält das BVerwG für die Klage nach § 75 VwGO die Aussetzung des Verfahrens gem. § 75 Satz 3 VwGO für angebracht.
Redecker-v.Oertzen [1] gehen dagegen davon aus, daß eine Aussetzung des Verfahrens erst nach Fristablauf zulässig ist. Sie befinden sich damit im Gegensatz zu v.Wallis-List, so daß nach ihrer Ansicht eine Abweisung der Klage mangels Zulässigkeit zu erfolgen hätte.
Dieser Ansicht wird man nicht folgen können, sondern eher der von v.Wallis-List zuzustimmen haben. Würde man nämlich eine Aussetzung des Verfahrens vor Ablauf der Sechsmonatsfrist nicht zulassen, so würde man damit den Kläger zwingen, nach Fristablauf erneut Klage zu erheben. Dies dürfte aber den Grundsätzen der Prozeßwirtschaftlichkeit widersprechen, außerdem würde es für das Gericht nur noch weiteren Arbeitsaufwand verursachen.
Wenn das FG Berlin in seinem Urteil vom 28. April 1967 [2] ausspricht, eine Aussetzung des Verfahrens mit Fristsetzung gem. § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO könne nur dann erfolgen, wenn die Klage selbst zulässig ist (unter Berufung auf Ziemer-Birkholz, § 46 FGO, Anm. 23) und dies

---

[1] § 75 VwGO, Anm. 11

[2] III 49/67, EFG 1967, 462 (nicht rechtskräftig); ebenso Urteil des FG Bremen vom 28.7.1967, II 1273/67, EFG 1968, 73

damit begründet, "gerade die Untätigkeitsklage setzt nach Sinn und Zweck des Rechtsbehelfs eine alsbaldige gerichtliche Entscheidung voraus", ferner "mit dieser Klage soll dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz in denjenigen Fällen gewährt werden, in denen die Behörde die Entscheidung über einen Rechtsbehelf oder über einen Antrag ohne zureichenden Grund verzögert" und "es ist nicht Sinn des § 46 FGO, zu früh erhobene und damit unzulässige Klagen solange bei dem Gericht anhängig zu lassen, bis durch Zeitablauf die Zulässigkeit und damit der Zustand eintreten würde, der bei einer sachgemäß gegen die Einspruchsentscheidung erhobenen Klage gegeben wäre", so kann dem nicht beigetreten werden. Es muß nämlich hier auf den Standort der Untätigkeitsklage im Rechtsschutzsystem ganz allgemein hingewiesen werden. Daraus folgt, daß die Klage dem Bürger einen Schutz gegenüber der untätig gebliebenen Behörde bieten soll. Sinn und Zweck des § 46 FGO müssen also in erster Linie auf das Interesse des Bürgers abstellen und nicht auf Fragen des Prozeßrechts, worauf das obige Urteil des FG Berlin offensichtlich hinausläuft. Im übrigen sei angemerkt, daß das die gleiche Auffassung vertretende Urteil des FG Bremen vom 28. Juli 1967 durch den BFH, dessen Entscheidung nicht veröffentlicht worden ist [1], aufgehoben wurde.

Vor Ablauf der Sechsmonatsfrist wird man daher nur dann von einer verfrühten und damit unzulässigen Klage sprechen können, wenn die Klageerhebung mutwillig erscheint. In diesen Fällen wird das FG nach sorgfältiger Prüfung von einer Aussetzung des Verfahrens absehen. Es wird die Klage ohne Sachprüfung als unzulässig abweisen und dem Kläger die Kosten des Verfahrens gem. § 135 Abs. 1 FGO auferlegen.

---

[1] Siehe Entscheidung vom 9.6.1970 VII R 81/67 (n.v.), EFG 1970, 537

Es ist nun durchaus möglich, daß die Finanzbehörde nach Erhebung der Untätigkeitsklage über den außergerichtlichen Rechtsbehelf oder den Antrag auf Vornahme des VA entscheidet. Daß sie hierzu auch während der Anhängigkeit der Klage verpflichtet ist und bleibt, wurde bereits oben ausgeführt [1].

Mögen die folgenden Ausführungen zu Einzelfallsituationen auch nur einen beschränkten praktischen Anwendungsbereich [2] haben, so sind sie doch für eine dogmatische Untersuchung nicht unentbehrlich.

Im einzelnen ist auf folgende Kriterien abzustellen:

Für die Beurteilung der Klage kommt es bei Tätigwerden der Behörde

- erstens darauf an, welchen Inhalt diese Entscheidung hat

und

- zweitens, wann diese von der Behörde erlassen wurde.

Weiter ist eine Unterscheidung dahingehend zu treffen, ob

- a) die Finanzbehörde dem Rechtsbehelfsbegehren des Klägers stattgegeben oder den beantragten VA erlassen hat.
  (Frage 1, Gruppe a = "positive" Entscheidung)

oder

- b) der außergerichtliche Rechtsbehelf nicht den gewünschten Erfolg hatte bzw. der beantragte VA nicht erlassen wurde.
  (Frage 1, Gruppe b = "negative" Entscheidung)

---

[1] Vgl. hierzu Erlaß des FinMin Nordrhein-Westfalen vom 6.9.1967, DStZ Eildienst 1967, Seite 386; ferner FG Hamburg, Urteil vom 3.12.1969 I 37/69 (IV), EFG 1970, 386; die von Hauck, Die Steuerberatung 1968, Seite 88 vertretene entgegenstehende Ansicht verkennt ganz offensichtlich die Rechtslage und den Verfahrensablauf.

[2] Vgl. De Clerck, Zur Kostenentscheidung bei erledigter Untätigkeitsklage (nach der VwGO), NJW 1972, Seite 2259

Schließlich sind folgende Fallsituationen denkbar und bei der Behandlung der Klage von Bedeutung:

- a) Die Klage wurde vor Ablauf der Sechsmonatsfrist erhoben und auch die ausgebliebene Entscheidung ergeht vor Ablauf dieser Frist durch die Verwaltungsbehörde.
- b) Wie unter a), nur hat das FG gem.§ 46 Abs. 1 Satz 3 FGO das Verfahren ausgesetzt und eine Frist gesetzt, die vor Ablauf der Sechsmonatsfrist endet; die ausstehende Entscheidung der Behörde ist vor Ablauf der Sechsmonatsfrist ergangen.
- c) Wie unter a), nur ist die Entscheidung der Finanzbehörde nach Ablauf der Sechsmonatsfrist ergangen.
- d) Wie unter b), nur erging die Entscheidung nach Ablauf der Sechsmonatsfrist.

Lösung:

- bei "positiver" Entscheidung

Ist der außergerichtliche Rechtsbehelf des Klägers erfolgreich, oder ergeht der beantragte VA (Frage 1, Gruppe a), so hat der Kläger sein Klageziel erreicht; Er wird "klaglos" gestellt. Der Rechtsstreit ist in diesen Fällen in der Hauptsache erledigt, so daß das FG nur noch darüber zu befinden hat, wer die Kosten des Klageverfahrens trägt. Das dürfte in der Regel die beklagte Behörde gem. § 139 Abs. 2 Satz 1, 1. Alternative FGO sein [1].

- bei "negativer" Entscheidung

Gibt die beklagte Finanzbehörde dagegen dem außergerichtlichen Rechtsbehelf nicht statt oder lehnt sie den beantragten VA ab (Frage 1, Gruppe b), so wird in jedem Fall (Fallsituationen a - d) der Rechtsstreit weitergeführt. Gegenstand der Klage wird nun der VA

---

[1] S.a. v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 21 mit weiteren Hinweisen, sowie die untenstehenden Erläuterungen unter 3.2.5.4.

in der Gestalt, die er durch die ablehnende Rechtsbehelfsentscheidung gefunden hat (für die Anfechtungsklage s. § 44 Abs. 2 FGO) bzw. der - den Erlaß des begehrten VA - ablehnende VA der Behörde.
Im weiteren Verlauf der Prüfung der Klage hat das FG nun darüber zu befinden, ob der ursprüngliche VA, der durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf bestätigt wurde, rechtswidrig ist oder nicht. Hinsichtlich des abgelehnten VA hat das FG zu prüfen, ob die Ablehnung durch die Behörde rechtswidrig war und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist [1].
Ohne daß es etwa einer Klageänderung bedarf, stellt sich somit in diesen Fällen die Untätigkeitsklage als eine "echte" Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage dar [2]. Zum Verhältnis zwischen der vom Kläger gem. § 46 FGO erhobenen Klage und der "echten" Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage sei im übrigen noch einmal auf das bereits zitierte Urteil des FGMünster vom 23. Juni 1971 [3] und den Beschluß des BFH vom 5. Mai 197o [4] verwiesen.
Natürlich kann sich der Kläger auch mit der von der Behörde getroffenen Entscheidung zufriedengeben. Er wird dann das Verfahren nicht weiterbetreiben, sondern seine Klage zurücknehmen oder die Hauptsache für erledigt erklären [5].

5.2. Klageerhebung <u>nach</u> Ablauf der Sechs-Monatsfrist

Erhebt der Kläger nach Ablauf der Sechsmonatsfrist seine Untätigkeitsklage und liegen die weiteren Sachurteilsvoraussetzungen vor, so kann die Klage nicht

---

1 Vgl. v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 18

2 Siehe hierzu Kritik und Klarstellungen bei Schleeh, BB 1972, Seite 1223, der vor allem darauf hinweist, daß in derartigen Fällen keinesfalls die Untätigkeitsklage in einem Anfechtungsprozeß "aufgehen" kann

3 VIII-V 527/7o L, EFG 1971, 585

4 II B 19/67, BStBl. 197o II 551

5 Vgl. im übrigen v.Wallis-List, § 46 FGO, Anm. 2?: Haarmann, Steuerberatung 1967, Seite 165

als unzulässig abgewiesen werden . -
Zu einer Klageabweisung wegen Unzulässigkeit könnte es also nur dann kommen, wenn z.B. dem Kläger - entgegen seiner Ansicht - ein zureichender Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO schon vor Ablauf der Sechsmonatsfrist mitgeteilt worden war, dieser auch noch nach sechs Monaten vorlag und damit den Ablauf der "Regelfrist" von sechs Monaten verhinderte [1]. In einem derartigen Fall würde ihn die Kostenlast gem. § 135 Abs. 1 FGO treffen.
Dem folgen v.Wallis-List [2] nicht. Ohne dies näher zu begründen, gehen sie davon aus, daß eine nach Ablauf der Sechsmonatsfrist erhobene Klage nicht mehr als unzulässig abgewiesen werden kann. Sie übersehen aber wohl hierbei, daß es bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Untätigkeitsklage nicht allein auf die Frage der Fristen anzukommen hat, sondern auch das Problem der Mitteilung eines zureichenden Grundes beantwortet werden muß. Der ständigen Rechtsprechung des BFH ist daher der Vorrang zu geben; denn, wie oben bereits herausgestellt, muß bei der Beurteilung des Gesamtkomplexes auch die Situation der Behörde berücksichtigt werden, die oft auch durch das Vorhaben des Steuerpflichtigen bestimmt wird (oder ist). -
Ist die Klage unzweifelhaft zulässig, hat vor allem die Behörde ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes ihre Entscheidung unterlassen und bleibt sie trotz Klageerhebung weiterhin untätig, so bedeutet dies noch nicht, daß das Gericht in jedem Fall jetzt auch in der Sache selbst entscheidet bzw. entscheiden muß.
Nach § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO kann das FG in dieser Lage des Verfahrens dieses bis zum Ablauf einer bestimmten Frist, die verlängert werden kann, aussetzen. Auf das

---

[1] Vgl. BFH vom 22.9.1967, BStBl. 1968 II 61 und vom 9.4.1968, BStBl. 1968 II 471

[2] in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 17; ebenso E-F, § 75 VwGO, Anm. 8 für das Verfahren nach der VwGO

nicht unumstrittene Urteil des FG Berlin vom 28.April 1967 [1], wonach eine Aussetzung nur dann in Frage kommt, wenn die Untätigkeitsklage selbst zulässig ist, wurde in anderem Zusammenhang bereits hingewiesen und diese Ansicht abgelehnt.

Wann wird nun das FG das Verfahren gem. der genannten Vorschrift aussetzen und wie das ihm gegebene Ermessen ausüben?

Tipke-Kruse[2] vertreten hierzu die Ansicht, daß das Gericht nach Klageerhebung in jedem Fall die Behörde auffordern wird, "sich darüber zu erklären, welche Hindernisse der Rechtsbehelfsentscheidung bisher entgegengestanden haben bzw. noch entgegenstehen. Das Gericht muß sich in die Lage setzen zu beurteilen, ob besondere Umstände des Falles oder ein mitgeteilter wichtiger Grund vorliegt". Sie halten eine Aussetzung des Verfahrens auch deshalb für angebracht, weil die Behörde aufgrund ihrer Vorkenntnisse oder bereits erhobener Beweise die - ausgebliebene - Entscheidung schneller treffen kann, als das FG.

Dem ist in vollem Umfang zuzustimmen. Sinn der Aussetzungsmöglichkeit ist es, daß hier durch das Gericht der Behörde letztmals - allerdings nach dem Willen des Gesetzgebers mit Verlängerungsmöglichkeit - Gelegenheit gegeben werden soll, die ausstehende Entscheidung zu treffen[3]. Diese Regelung wirkt sich im Endergebnis auch zugunsten des Klägers aus. Entscheidet nämlich die Behörde doch noch über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, oder imFalle der ausgebliebenen Entscheidung über die Untätigkeitsbeschwerde, über den gestellten Antrag, so hat er sein Ziel erreicht, ohne daß es des "Druckes" durch ein gerichtliches Urteil bedurft hätte. Eine unter Umständen drohende weitere "Verhärtung der Fronten" wird damit vermieden.

---

[1] EFG 1967, 462

[2] § 46 FGO, RdNr. 7

[3] Daß die Behörde während des Prozesses zur Entscheidung berechtigt bzw. verpflichtet ist, ist bereits dargelegt: vgl. z.B. S. 154 mit Nachweisen.

Es wird damit zu fordern sein, daß das FG weitestgehend von der Aussetzungsmöglichkeit Gebrauch macht.

Dann jedoch wird das FG von der Möglichkeit des § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO nicht Gebrauch machen, wenn das Finanzamt eindeutig zu erkennen gibt, daß es nicht bereit ist, innerhalb der vom Gericht zu setzenden Frist tätig zu werden. Würde das FG dennoch in derartigen Situationen nach der vorstehenden Norm vorgehen, so würde nur eine unnötige Verlängerung des anhängigen Verfahrens eintreten, was aber nicht der Sinn sein kann [1]. Ob allerdings derartige Fälle in der Praxis häufiger vorkommen, erscheint zweifelhaft.
Ein weiterer Hinweis sei hierzu noch angebracht: Aufgrund des § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen Rechtsstreits bildet, anordnen, daß das Verfahren bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits ausgesetzt wird.Auch diese Entscheidung liegt im Ermessen des Gerichts, hat aber nur die normalen Verfahren und nicht die besondere Interessensituation der Beteiligten im Verfahren nach § 46 FGO im Auge [2].
Die Entscheidung über die Aussetzung ergeht durch Beschluß. Er entscheidet in der Zwischenzeit darüber, ob ein "zureichender Grund" vorliegt und schafft insoweit eine Bindung für das weitere Verfahren vor dem FG. Das Gericht kann später also nicht mehr annehmen, daß ein zureichender Grund nicht vorgelegen hat, wohl kann es aber noch feststellen, daß der zureichende Grund inzwischen weggefallen ist [3].

---

[1] Siehe hierzu Niedersächsisches FG Urteil vom 6.12.1968 V 181/66, EFG 1969, 245

[2] Zur Frage der Behandlung der Anträge von Verfahrensbeteiligten, den Rechtsstreit bis zur Entscheidung über Verfassungsbeschwerden durch das BVerfG auszusetzen, siehe BFH-Beschluß vom 13.1.1966 IV 324/65, DB 1966, Seite 586

[3] Vgl. v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 17; Eyermann-Fröhler, § 75 VwGO, Anm. 8

V.Wallis-List a.a.O. weisen zur Klarstellung darauf hin, daß sich die gerichtliche Nachprüfung auf die Frage beschränkt, ob ein formeller Anspruch auf eine Sachbehandlung durch die Behörde besteht. Sie fordern demgemäß unter Berufung auf die Entscheidung des BVerwG vom 28.3.1968 [1], daß die Untätigkeitsklage unmittelbar - also nach Aussetzung nach § 75 Satz 3 VwGO - abzuweisen ist, wenn sich herausstellt, daß das von der Verwaltungsbehörde nicht entschiedene Sachbegehren offensichtlich (!) unter keinen rechtlichen Umständen Erfolg haben kann [2]. Diese Ansicht, entsprechend übertragen auf die Bedürfnisse der Untätigkeitsklage nach der FGO, dürfte nicht zu beanstanden sein; sie deckt sich mit der oben dargelegten Auffassung.

Gegen den Aussetzungsbeschluß ist gem. § 128 Abs. 1 FGO die Beschwerde zum BFH gegeben. Wegen der Bestimmung der Frist durch das FG allein findet dagegen ein Rechtsmittel nicht statt, weil es sich dabei um eine Verfügung des Gerichts zur Regelung des Verfahrens handelt; § 128 Abs. 2 FGO.

Für die weitere Untersuchung des Verfahrens kommt es auch hier darauf an, ob die Behörde über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, oder im Fall der ausgebliebenen Entscheidung einer Untätigkeitsbeschwerde, über den vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag auf Erlaß eines VA entschieden hat oder nicht, welchen Inhalt die Entscheidung im ersten Fall hat und ob sie vor Fristsetzung, während oder erst nach Ablauf der richterlichen Frist ergangen ist. Auch hier kann dann eine Reihe von Fallvarianten vorliegen.

Erläßt die Behörde eine für den Steuerpflichtigen positive Entscheidung - z.B. auf seinen Einspruch hin wird nun die Steuer herabgesetzt, aufgrund seiner Beschwerde wird der begehrte Erlaß von Steuern ausgesprochen oder seinem Stundungsgesuch wird nach Erhebung der Untätigkeitsbeschwerde entsprochen - so ist der Rechtsstreit

---

[1] VIII C 22/67, NJW 1968, Seite 1643 = BVerwGE 29, 239

[2] Ebenso bereits Beschluß des BVerwG vom 9.3.1966 III B 107/65, NJW 1966, 1043

in der Hauptsache erledigt. Das FG hat dann nur noch darüber zu entscheiden, wer die Kosten des Verfahrens zu tragen hat. Hierbei ist dann von Bedeutung, wann (s.o.!) die behördliche Entscheidung ergangen ist.

a) Die Entscheidung ergeht während des Laufes der vom Gericht festgesetzten Frist:
Gem. § 138 Abs. 2 Satz 1, 2.Halbsatz FGO sind die Kosten der Behörde aufzuerlegen, wenn innerhalb der vom Gericht gesetzten Frist eine positive Entscheidung der Behörde ergangen ist.
b) Die Entscheidung der Behörde ergeht vor Fristsetzung oder nach Ablauf der richterlichen Frist:
Diese Fälle sich vom Gesetz nicht geregelt [1]. Der BFH vertritt in seinem Beschluß vom 22. September 1967 [2] hierzu die Auffassung, daß die Frage der Kostentragung nach § 138 Abs. 1 FGO, also nach billigem Ermessen unter Berücksichtigung des bisherigen Sach- und Streitstandes, zu beurteilen ist. Eine Kostentragungspflicht der Behörde gem. der Ausnahmeregelung des § 138 Abs. 2 Satz 1, 2. Alternative FGO scheide aus. Diese Vorschrift könne auch nicht analog angewendet werden, da das Gesetz dem entgegenstehe. Auch könne nicht die erste Alternative des § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO herangezogen werden - mit der Folge, daß der Behörde die Kosten aufzuerlegen sind - da sonst die zweite (s.o.) gegenstandslos wäre.
Unter Berufung auf die zu § 161 Abs. 3 VwGO vorliegende Kommentierung [3] und Rechtsprechung [4] sind dagegen v.Wallis-List [5] der Meinung, daß auch in Fällen der vorliegenden Art nach § 138 Abs. 2 Satz 1, 2. Alternative

---

[1] Vgl. v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 21

[2] VI B 19/67, BStBl. 1968 II 61; ebenso Beschluß des BFH vom 9.4.1968 I B 48/67, BStBl. 1968 II 471; ebenso Hessisches FG, Beschluß vom 13.6.1967 III 1963/66, EFG 1967, 465, rechtskräftig (s.EFG 1968, 197)

[3] Vgl. Redeker-v.Oertzen, § 161 VwGO, Anm. 1o; Klinger, § 161 VwGO, Anm. C; Ule, § 161 VwGO, IV (S.5o5); s.a. De Clerck, Zur Kostenentscheidung bei erledigter Untätigkeitsklage, NJW 1972, 2259

[4] OVG Lüneburg, Beschluß vom 3o.5.1963, NJW 1963, S. 1843

[5] in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 21

FGO zu entscheiden ist und die Kosten der Behörde aufzuerlegen sind. Obwohl sie erkennen, daß mangels Erwähnung der Fristsetzung § 161 Abs. 3 VwGO nicht völlig dem § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO entspricht, glauben sie, daß dies "offenbar ohne Bedeutung" ist. Es könne deshalb "keinen Unterschied machen, ob die Behörde vor oder nach der Fristsetzung durch das Gericht die Entscheidung erläßt. Die Kostenentscheidung hinge dann von der zufällig früheren oder späteren Fristsetzung durch das Gericht ab und auch der Rechtsgedanke des § 137 FGO spreche für diese Regelung"[1].

Es erscheint nun aber nicht bedenkenlos, bei Entscheidung einer Frage der vorliegenden Art analog eine Vorschrift - nämlich § 161 Abs. 3 VwGO - heranzuziehen, die der für die Lösung des anstehenden Problems zugrundeliegenden nicht entspricht. Zweifel damit aus der Welt zu schaffen, daß die Fristsetzung "offenbar ohne Bedeutung" ist und dies nicht im einzelnen zu begründen, geht nicht an. Auch die Berufung auf den Rechtsgedanken des § 137 FGO muß scheitern, wenn das Gesetz, worauf der BFH abstellt, selbst eine klare Regelung getroffen hat. Diese kann aber nicht durch die "Auffangregelung" des § 137 FGO ausgeräumt werden.

Ist die Entscheidung der Behörde dagegen negativ - das Finanzamt erläßt eine ablehnende Rechtsbehelfsentscheidung bzw. der beantragte VA wird nicht erlassen - so wird auch hier der Rechtsstreit fortgeführt. Die Untätigkeitsklage geht im Verfahren genauso wie jede andere Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage weiter [2]. In jedem Fall kann der Kläger auch hier sein Klageziel nicht mehr weiter verfolgen und die Klage zurücknehmen oder die Hauptsache für erledigt erklären.

.5.3. Die materielle Prüfung der Untätigkeitsklage

Bleibt die Behörde bis zur Entscheidung über die zulässige Untätigkeitsklage trotz Fristsetzung durch

---

[1] So auch Woerner a.a.O., BB 1968, Seite 114

[2] Vgl. hierzu auch die obenstehenden Erläuterungen, die nicht von einem "Übergang" der Untätigkeitsklage ausgehen; vgl. auch Ruppel a.a.O., Seite 80, der von einer "Normalisierung" des Rechtsstreits spricht.

das FG untätig, steht also im Zeitpunkt der Entscheidung über die Klage die unterbliebene Rechtsbehelfsentscheidung bzw. die Entscheidung über den Antrag des Steuerpflichtigen weiterhin aus, so hat das Gericht darüber zu befinden, ob die Klage begründet ist. Der Gegenstand der richterlichen Beurteilung ist dabei lediglich das materielle Begehren des Klägers. Über die Frage der Untätigkeit der Behörde ist nicht zu entscheiden.
Die Untätigkeitsklage ist immer dann begründet, wenn das Verhalten der Behörde und die sich daraus ggf. ergebene Entscheidung rechtswidrig war.

Beispiele:

a) Hat das Finanzamt die Gewerbesteuerpflicht eines Steuerpflichtigen bejaht und deshalb einen Gewerbesteuermeßbescheid erlassen, hat gegen diesen der Steuerpflichtige rechtzeitig Einspruch erhoben und ergibt sich aus der rechtlichen Würdigung seines Vortrags, daß dies zu Unrecht geschah, so ist dieser - ersatzlos - aufzuheben.

b) Wurden bei der Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten oder Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen nicht anerkannt, ergibt sich aber aus der Einspruchsbegründung die Zulässigkeit des Abzugs, so ist im Urteil die Einkommensteuer entsprechend niedriger festzusetzen.
Hinzuweisen ist hierbei, daß es in keinem Fall zu einer sog. Verböserung, d.h. Höhersetzung der Steuer kommen darf.

c) War die Ablehnung oder Nichtvornahme des beantragten VA rechtswidrig, lehnte es z.B. das Finanzamt ab, eine Stundung geschuldeter Steuern zu gewähren oder einen Erlaß auszusprechen - wogegen der Steuerpflichtige entweder mit Beschwerde oder Untätigkeitsbeschwerde, je nach Fallsituation, vorgegangen war - So ist die Untätigkeitsklage ebenfalls begründet. In

Fällen von Ermessensentscheidungen hat das FG aber lediglich die Befugnis, die fehlerfreie Ermessensanwendung zu überprüfen. Es darf sein eigenes Ermessen nicht an die Stelle des Ermessens der Verwaltungsbehörde setzen.
Liegt in derartigen Fällen eine Entscheidung der Verwaltungsbehörde noch nicht vor - hat z.B. das Finanzamt noch gar nicht über den Stundungsantrag und die Oberfinanzdirektion noch nicht über die Untätigkeitsbeschwerde des Antragstellers (=Klägers) entschieden, so wird das FG der Behörde (Finanzamt) nochmals eine Frist zur Fällung einer Entscheidung einräumen (müssen) [1].
Hinsichtlich der Kosten gilt für die Fälle a) bis c), daß diese die Behörde gem. § 135 Abs. 1 FGO zu tragen hat.
Kommt das FG dagegen zu der Ansicht, daß das Begehren des Klägers nicht begründet ist, teilt es also die Meinung der Ausgangsbehörde, gegen deren Verhalten sich der Bürger gewendet hat, so ist die Untätigkeitsklage unter Auferlegung der Kosten auf den Kläger gem. § 135 Abs. 1 und 2 FGO als unbegründet abzuweisen.

.2.5.4. Einzelfragen zur Kostenentscheidung

Aus Gründen einer besseren Übersicht wurden im vorhergehenden Abschnitt nur einige Fragen zur Kostentragungspflicht behandelt. Wegen der Fülle der Fallvariationen konnte eine Reihe von Problemen zur Entscheidung der Kostenfrage nicht angesprochen bzw. abgeschlossen werden. Dieses - beabsichtigte - Versäumnis soll nun nachgeholt werden.
Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß das Gericht gem. § 143 Abs. 1 FGO im Urteil oder, wenn das Verfahren "in anderer Weise" beendet worden ist, durch Beschluß über die Kosten zu entscheiden hat. Die Kostenentscheidung gehört also zur Entscheidung jedes selbstän-

[1] Vgl. Geeb, a.a.O., StuW 1963, Sp. 648

digen Verfahrens, in dem Kosten entstehen, gleich, wie es seine Erledigung findet [1].
Da die Untätigkeitsklage erfahrungsgemäß oft durch Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache ihr Ende findet, soll dieser Tatsache besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden.

Die Entscheidung darüber, wer die Kosten des Verfahrens zu tragen hat, ist von Amts wegen zu treffen. Sie ist ein notwendiger Teil der gerichtlichen Entscheidung, so daß es nicht darauf ankommt, ob eine Partei einen entsprechenden Antrag gestellt hat.

a) Gem. § 95 FGO wird über die Klage in der Regel durch Urteil entschieden.
Erweist sich die Klage nach § 46 FGO als unzulässig, so ist sie abzuweisen. Der unterlegene Kläger hat gem. § 135 Abs. 1 FGO die Kosten zu tragen.
Ist eine Klage zwar zulässig, aber unbegründet, so ist sie ebenfalls abzuweisen und die Kosten müssen gem. § 135 Abs. 1 FGO dem Kläger auferlegt werden. Das ist stets dann der Fall, wenn der ursprüngliche VA oder die Ablehnung oder Unterlassung des begehrten VA nicht rechtswidrig war.
Ist die Untätigkeitsklage zulässig und begründet, so hat das FG dem - richtig gestellten - Antrag des Klägers im Urteil zu entsprechen. Die Kosten trifft in solchen Fällen die Behörde; § 135 Abs. 1 FGO.

b) "Auf andere Weise" wird der Rechtsstreit vom Fall der Zurücknahme nach § 72 FGO abgesehen - beendet, wenn es zu einer Entscheidung über die eigentliche, den Gegenstand des Streites bildende Frage nicht gekommen ist. Hier kommt vor allem die Erledigung der Hauptsache gem. § 138 FGO in Betracht.

Problematisch ist in diesem Zusammenhang sodann, wann - unter welchen Bedingungen - ein Rechtsstreit in der

---

[1] Vgl. Gräber, Kosten und Vollstreckung, DStR 1972, Seite 651

Hauptsache erledigt ist (oder werden kann) [1]. Von Bedeutung ist dann weiter die Frage, ob bis zum Eintritt des erledigenden Ereignisses der Kläger eine Klage nach § 46 FGO erheben durfte, ob also in diesem Zeitpunkt die Klage zulässig und/oder begründet war.

Beermann [2] weist darauf hin, daß von den verschiedenartigen Fragen, zu denen der BFH im Rahmen dieses Komplexes Stellung genommen hat, vor allem die nach den Voraussetzungen für eine Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache besonders bedeutsam erscheint. Dabei bemerkt er, daß die Rechtsprechung zwischen dem Erledigungsereignis einerseits und der Erledigungserklärung andererseits differenziert: Jenes stellt einen außerprozessualen Vorgang dar, der zur Folge hat, daß der Rechtsstreit gegenstandslos wird [3], diese wird als Verzicht auf eine Sachentscheidung angesehen [4]. Hinsichtlich der - nicht unbedingt erforderlich ausdrücklichen - Erledigungserklärung wird sodann weiter unterschieden, ob übereinstimmende Erklärungen der am Verfahren Beteiligten vorliegen oder ob nur ein Verfahrensbeteiligter den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt hat.

---

[1] Es gibt keine gesetzliche Regelung der Frage, wann der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt ist; lediglich Kostenfragen werden in § 138 FGO behandelt. Vgl. Schuhmann, Kostenpflicht bei Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache, FR 1973, Seite 255; Speich, Kostenpflicht bei Erledigung des Steuerstreits in der Hauptsache, DB 1968, Seite 2146

[2] Die Rechtsprechung des BFH zur Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache, DStZ A 1972, Seite 249

[3] Siehe u.a. BFH-Beschluß vom 23.2.1968 VI R 35/67, BStBl. 1968 II 352; s.a. BFH-Beschluß vom 8.8.1974 IV R 131/73, BStBl. 1974 II 749

[4] BFH-Beschluß vom 25.4.1968 VI B 47/67, BStBl. 1968 II 608

aa) Herrscht kein Streit darüber, daß das Verfahren durch Erledigung der Hauptsache beendet ist - es liegen übereinstimmende Erklärungen des Klägers und des Beklagten vor - so geht die gefestigte Rechtsprechung des BFH dahin, daß in derartigen Fällen nur noch nach § 138 FGO durch Beschluß über die Verfahrenskosten zu entscheiden ist. Dabei erfolgt keine Prüfung des Gerichts, ob auch tatsächlich ein Erledigungsereignis eingetreten ist [1].
Die Kostenentscheidung selbst erfolgt nach billigem Ermessen gem. § 138 Abs. 1 FGO [2].

bb) Ist die Hauptsache erledigt oder liegen wesentliche Anhaltspunkte dafür vor, erklären aber nicht beide Parteien übereinstimmend die Erledigung oder gibt nur einer von ihnen eine entsprechende Erklärung ab, dann muß das Gericht gesondert über die Frage der Erledigung entscheiden, da im Falle der Erledigung der Klage das Rechtsschutzinteresse fehlt. Es ist hier stets durch Urteil [3] zu entscheiden; denn wenn sich herausstellen sollte, daß das Verfahren nicht beendet ist, müßte zur Sache selbst durch Urteil entschieden werden [4]. Die gerichtliche Entscheidung kann in diesen Fällen also nicht auf die Kostenentscheidung beschränkt werden.
Erklärt der Kläger die Hauptsache für erledigt, gibt aber der Beklagte keine Erklärung ab, so ist Gegenstand des Streits nunmehr die Frage der Erledigung und die Kostenfrage geworden.
Kommt das Gericht zu der Überzeugung, daß die Hauptsache nicht erledigt ist, so ist die Klage abzuweisen. Der Kläger ist mit seinem Antrag auf Feststellung der Erledigung unterlegen und trägt nach § 135 Abs. 1 FGO die Kosten.

---

[1] S.a. Schuhmann, FR 1973, Seite 256, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des BFH

[2] Vgl. BFH-Beschluß vom 31.8.1971 VII R 36/7o, BStBl. 1972 II 2o; s.a. BFH-Beschluß vom 21.8.1974 I B 27/74, BStBl. 1975 II 38

[3] Vgl. BayVGH, Urteil vom 17.5.1972, Nr. 258 IV 71, DÖV 1973, Seite 61

[4] Gräber a.a.O., DStR 1972, Seite 654; BFH-Urteil vom 29.1.197o IV 162/65, BStBl. 1970 II 623

Ist die Hauptsache erledigt und war die Klage von Anfang an zulässig - auf die Begründetheit hat es dann nicht mehr anzukommen - so ist die Erledigung durch Sachurteil auszusprechen und sind dem Beklagten die Kosten gem. § 135 Abs. 1 FGO aufzuerlegen [1]. Auf die Frage der Erledigung oder Erledigungserklärung kommt es dagegen nicht an, wenn die Klage von Anfang an unzulässig war [2]. Hier treffen die Kosten den Kläger Gerade diese Ansicht zum Verhältnis der von Anfang an unzulässigen Klage und der Frage der Erledigung ist nicht unumstritten, wie die Auseinandersetzung Gräbers a.a.O. mit den widerstreitenden Theorien hierzu zeigt.
So wird im Urteil des I.Senats des BVerwG vom 14. Januar 1965 [3] herausgestellt, der Begriff der Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache setze nicht voraus, daß die Klage bis zu dem Ereignis, das sie gegenstandslos gemacht hat, zulässig und begründet gewesen ist: "Ist der Kläger durch ein nachträgliches Ereignis klaglos gestellt worden und hat er den Rechtsstreit darauf in der Hauptsache für erledigt erklärt, so kann die beklagte Behörde jedenfalls dann nicht weiterhin Klageabweisung beantragen, wenn sie an dem Ausspruch, daß die Klage vor dem erledigenden Ereignis unzulässig oder unbegründet gewesen ist, kein berechtigtes Interesse hat." Bei unstreitiger Erledigung der Hauptsache liegt nämlich ein Rechtsstreit nicht mehr vor.

Das geforderte Rechtsschutzinteresse der beklagten Behörde für die Aufrechterhaltung des Klageabweisungsantrags sei nur dann zu bejahen, wenn die Voraussetzungen einer negativen Feststellungsklage

---

[1] Für die VwGO siehe BayVGH, Urteil vom 17.5.1973, Nr. 258 IV 71, DÖV 1973, Seite 61

[2] So auch FG Bremen, Urteil vom 2o.11.1973 II 2o3/72 (rechtskräftig) EFG 1974, 162

[3] I C 68/61, BVerwGE 2o, 146; **a.a.** BFH-Beschluß vom 1.1o.1974 VII B 18/73, BStBl. 1975 II 2o1

gegeben sind, z.B. bei Wiederholungsgefahr oder bei drohenden Amtshaftungsansprüchen. Dies sei im Einzelfall besonders zu prüfen.
Unter Berufung auf dieses Urteil vertritt sodann das FG Hamburg im Urteil vom 1o. März 1969 [1] die Ansicht, daß auch eine unzulässig erhobene Klage sich in der Hauptsache erledigen könne. Liegen nun aber keine übereinstimmenden Erledigungserklärungen vor, so müsse durch Sachurteil entschieden werden, ob die Hauptsache erledigt ist oder nicht; für eine Entscheidung über die Kosten nach § 138 Abs. 1 FGO sei in diesen Fällen kein Raum [2]. Begründet wird diese Auffassung damit, daß hierdurch den Regelungen in §§ 1oo Abs. 1 Satz 4 FGO und 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO (sog. Fortsetzungsfeststellungsklage) am besten Rechnung getragen würde.
Der im Zivilprozeßrecht überwiegend herrschenden gegenteiligen Ansicht [3], wonach sich nur die zulässige und zunächst - vor dem erledigenden Ereignis - auch begründete Klage in der Hauptsache erledigen kann, wird also nicht gefolgt.
Herausgestellt wird überdies, daß eine erledigte, unzulässige Klage allein mit Rücksicht auf das Kosteninteresse der beklagten Behörde nicht abgewiesen werden kann. Demgemäß erklärte das FG Hamburg den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt und legte die Kosten der Behörde auf, die der Erledigungserklärung widersprochen hatte; § 135 Abs. 1 FGO. (Die Kosten mußten deshalb der widersprechenden Behörde zur Last gelegt werden, da sie mit ihrem Antrag auf Abweisung der erledigten Klage unterlegen war.)
Im Unterschied zu der aufgezeigten Ansicht des BVerwG und des FG Hamburg meint das FG Baden-Württemberg,

---

[1] IV b 552/67 N (V), EFG 1969, 416; s.a. BFH-Beschluß vom 8.8.1974 IV R 131/73, BStBl. 1974 II 749

[2] Vgl. BFH-Beschluß vom 21.6.1968 III B 26/66, BStBl. 1968 II 742: "§ 138 FGO gilt nicht, wenn nur eine Partei die Erledigungserklärung abgibt".

[3] Fundstellen s. bei FG Hamburg, Urteil vom 1o.3.1969

Außensenate in Freiburg, im Urteil vom 18. April 1969 [1], ein Rechtsstreit könne nur dann in der Hauptsache erledigt werden, wenn die Klage zulässig war. Insbesondere könne ein nachträglicher Erledigungsgrund nicht die gesetzlichen Voraussetzungen der Klage gegenstandslos machen. Ferner wird ausgeführt, daß der Beklagte nicht verpflichtet sei, übereinstimmend mit dem Kläger die Hauptsache für erledigt zu erklären, selbst wenn diese tatsächlich erledigt ist. Der Kläger soll ohne Zustimmung des Beklagten nicht die Abweisung seiner unzulässigen oder unbegründeten Klage vermeiden können, indem er die Hauptsache für erledigt erklärt: "Der Schutz des mit einer solchen Klage überzogenen Beklagten gebietet es, daß dieser durch sein Beharren auf Klageabweisung verhindern kann, daß eine nachteilige Kostenentscheidung nach § 138 Abs. 2 FGO gegen ihn ergeht." Da der Kläger in einer Situation der aufgezeigten Art die Möglichkeit hat, die unzulässige Klage zurückzunehmen, muß das Gericht die Voraussetzungen der Klage prüfen, wenn der Beklagte der Erledigung widerspricht; liegt die Erledigung nicht vor, muß dem Antrag des Beklagten stattgegeben werden.
Dieselbe Haltung nimmt das Urteil des FG Bremen vom 28. Juli 1967 [2] ein, das scharf herausstellt, dem Antrag des Steuerpflichtigen müsse durch Rücknahme oder Änderung des angefochtenen VA entsprochen sein. Allerdings müßten sämtliche prozessualen Ansprüche - außer dem Kostenpunkt - gegenstandslos geworden sein.

Gleiches ergibt sich aus dem Beschluß des Hessischen FG vom 13. Juni 1967 [3], in dem die Kosten des Verfahrens dem Kläger auferlegt wurden, weil sich im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung die Klage als unzulässig erwiesen hatte.
Der Ansicht Gräbers, die durch eine Reihe von Urteilen (s. vorstehend) bestätigt wird, wird der Vorzug zu

---

[1] II 567/67 Z, EFG 1969, 411; so auch das bereits zitierte rechtskräftige Urteil des FG Bremen vom 2o.11.1973, EFG 1974, 162

[2] EFG 1968, 73

[3] III 1963/66, EFG 1967, 465

geben sein, da "Fragen der Zulässigkeit und der Begründetheit nicht über einen Leisten geschlagen werden dürfen". Gräber weist zu Recht darauf hin, daß ein Kläger zwar unbegründete Anträge stellen und dennoch sein Ziel erreichen kann, in einem unzulässigen Verfahren aber keine Anträge gestellt werden können. Würde man die Feststellung der Erledigung der Hauptsache bei einer unzulässigen Klage gestatten, so wäre dies ein Eingehen auf die Sache selbst, was aber bei einer unzulässigen Klage nicht möglich ist. Diese ist vielmehr ohne Sachprüfung abzuweisen.

Behauptet der Beklagte allein, die Hauptsache sei erledigt und erhält der Kläger seinen ursprünglichen Antrag aufrecht, so kann der Kläger nicht gegen seinen Willen aus dem Rechtsstreit "gedrängt" werden [1]. Es muß auch in diesem Fall durch Urteil entschieden werden. Dabei stellt sich die Erledigungserklärung des Beklagten lediglich als eine Anregung an das Gericht heraus zu prüfen, ob nicht die Hauptsache erledigt und daher die Klage als unzulässig (geworden) abzuweisen ist.

Kommt das Gericht zu der Ansicht, daß die Hauptsache nicht erledigt ist, so geht das Verfahren "normal" weiter und wird erst nach weiterer Prüfung durch Urteil, was die Regel ist, beendet.

Ist dagegen die Hauptsache erledigt, so ist die Klage mit der Kostenfolge aus § 135 FGO abzuweisen, nicht aber die Erledigung festzustellen und über die Kosten nach § 138 FGO zu entscheiden [2].

Von der Erledigung der Hauptsache bei der Untätigkeitsklage spricht die FGO nur in § 138 Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz: "Soweit ein Rechtsstreit dadurch erledigt wird, ... daß im Fall der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 innerhalb der gesetzten Frist dem außergerichtlichen Rechtsbehelf stattgegeben oder

---

[1] Vgl. Beermann a.a.O., Seite 252

[2] Vgl. Gräber a.a.O., Seite 654, dem in Hinblick auf obige Ausführungen voll zuzustimmen ist

der beantragte Verwaltungsakt erlassen wird, sind die Kosten der Behörde aufzuerlegen" [1]. Nicht dagegen werden die - häufigen - Fälle angesprochen, in denen eine Frist durch das Gericht der Ausgangsbehörde gegenüber noch nicht gesetzt worden war.

In derartigen Fällen kann die Ausnahmeregelung des § 138 Abs.2 Satz 1 FGO der Kostenentscheidung nicht zugrundegelegt werden:

Die erste Alternative betrifft nicht den Fall der Untätigkeitsklage, da sonst die 2. Alternative überflüssig wäre [2]. Die 2. Alternative greift ebenfalls nicht ein, da eben das FG dem Beklagten noch keine Frist gesetzt hat [3]. Die Kostenentscheidung richtet sich daher allein nach § 138 Abs. 1 FGO, so daß nach billigem Ermessen unter Berücksichtigung des bisherigen Sach- und Streitstandes zu entscheiden ist [4], vorausgesetzt, daß die Untätigkeitsklage durch übereinstimmende Erledigungserklärungen der am Verfahren Beteiligten erledigt ist [5].

Wenn nun die Kostenentscheidung nach billigem Ermessen unter Berücksichtigung des bisherigen Sach- und Streitstandes ergeht, so besagt dies, daß der Kostenentscheidung der mutmaßliche Ausgang des Rechtsstreits im Fall einer - streitigen - gerichtlichen

---

[1] Ruppel a.a.O., Seite 19 spricht davon, daß hier schon von Gesetzes wegen der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt ist, allerdings nur dann, "wenn dem Begehren des Klägers sachlich entsprochen wird"; denn "Das Tätigwerden der Behörde allein genügt nicht". S.ferner Speich, Kostenpflicht bei Erledigung des Steuerstreits in der Hauptsache, DB 1968, Seite 2147, der die Regelung des § 138 Abs. 2 FGO als Ausdruck des das Kostenrecht beherrschenden Veranlassungsprinzips ansieht.

[2] Vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.9.1967 VI B 19/67, BStBl. 68 II 61, 61; vom 9.4.1968 I B 48/67, BStBl. 1968 II 471; vom 31.8.1971 VII R 36/7o, BStBl. 1972 II 2o

[3] Vgl. Speich, Kosten und Gebühren im Steuerprozeß, S. 31

[4] S.a. Schuhmann, FR 1973, Seite 257

[5] So im Ergebnis auch Berger-Speich, Die RAO nach ihren Schwerpunkten für die Praxis, 4.Aufl., § 46 FGO, Anm. 5, Absatz 3 (Abt. oo/ Seite 349)

Entscheidung zugrundezulegen ist [1]. So wurde in den Fällen, die den vorstehenden BFH-Beschlüssen vom 22.9.1967, 9.4.1968 und 31.8.1971 zugrundelagen, die Kosten jeweils der klagenden Partei auferlegt, weil die zur Entscheidung anstehenden Klagen nicht zulässig waren.

In dem vom FG Baden-Württemberg, Außensenate in Freiburg, durch Beschluß vom 28. Dezember 1971 [2] entschiedenen Fall hatten - nachdem dem Einspruch des Klägers vor Fristsetzung durch das FG stattgegeben worden war - die Beteiligten die Hauptsache für erledigt erklärt. Gem. § 138 Abs. 1 FGO legte das Gericht die Kosten des Verfahrens dem Beklagten auf, wobei ausgeführt wird: "Das Finanzamt trägt das Kostenrisiko, wenn es nach Ablauf der Frist von neun Monaten eine weitere Frist, die es sich selbst zum Erlaß einer Entscheidung gesetzt hat, ohne Angabe von Gründen überschreitet und der Steuerpflichtige daraufhin Untätigkeitsklage erhebt."

Ist also im Zeitpunkt der Erledigung eine Klage zulässig - im Fall des FG Baden-Württemberg war sie auch begründet - dann muß in der Regel der Beklagte die Kosten des Verfahrens tragen.

Für die Regelung der Kostenfrage bei in der Hauptsache erledigten Untätigkeitsklagen ist also zu prüfen, ob es im Verfahren vor dem FG zu einer Fristsetzung gekommen war oder nicht. Der Gesetzgeber hat hier eine eindeutige, wenn auch komplizierte Lage geschaffen. Im

---

[1] S.a. BFH-Beschluß vom 1.4.1971 I B 37, 39/70, BStBl. 1971 II 529, der darauf hinweist, daß dem Vereinfachungszweck des § 138 Abs. 1 FGO entsprechend das Gericht weder schwierigen Rechtsfragen weiter nachzugehen, noch bei sachlichen Zweifeln weitere Beweise zu erheben hat. S.a. Schuhmann, FR 1973, Seite 256. S. ferner BFH-Beschluß vom 13. 12.1972 VII B 83/71, BStBl. 1973 II 262, wonach bei der gemäß § 138 Abs. 1 FGO nach billigem Ermessen zu treffenden Kostenentscheidung auch berücksichtigt werden kann, daß § 46 FGO den Bürger vor der Gefahr schützen soll, daß ihm der durch Art. 19 Abs. 4 GG eröffnete Weg zum Gericht durch Verzögerung des in der Hand der Behörde liegenden Verfahrens verlegt wird.

[2] II 117/71, EFG 1972, 130

Hinblick auf die Schwierigkeiten in der Praxis kann dem Vorschlag nur zugestimmt werden, im Rahmen einer Novellierung des § 138 FGO auf die starre Kostenregelung in § 138 Abs. 2 FGO zugunsten einer elastischeren Bestimmung, wie sie in § 138 Abs. 1 FGO enthalten ist, überhaupt zu verzichten [1]. Bis dahin muß es aber bei der oben gezeigten, durch die Rechtsprechung bestätigten Ansicht verbleiben.

.5.5. Der Streitwert der Untätigkeitsklage

Der Wert des Streitgegenstandes (im folgenden kurz: Streitwert) ist in zweifacher Hinsicht für das finanzgerichtliche Verfahren von Bedeutung:

a) Er ist maßgeblich für die Höhe der Kosten
und
b) für die Frage eines etwaigen Rechtsmittels.

Die Höhe der Gerichtskosten [2] und hier in erster Linie der Gebühren, richtet sich, wie auch in den anderen gerichtlichen Verfahrensarten, nach dem Wert des Streitgegenstandes; §§ 14o Abs. 1 FGO, 1o Abs. 1 GKG. Dieser ist gem. § 14o Abs. 3 FGO "unter Berücksichtigung der Sachanträge der Beteiligten nach freiem Ermessen zu bestimmen; die Regelungen der §§ 11 ff GKG finden insoweit keine Anwendung" [3].
Die Festsetzung des Streitwertes erfolgt gem. § 146 FGO durch Beschluß. Tipke-Kruse [4] weisen unter Berufung auf die Rechtsprechung des BFH darauf hin, daß es sich hierbei "um eine selbständige gerichtliche Entscheidung handelt, auch wenn sie gleichzeitig mit der Entscheidung zur Hauptsache ergeht und äußerlich als Teil des Urteils erscheint".

---

[1] Vgl. Woerner, BB 1968, Seite 114, 115

[2] S. hierzu § 139 FGO, der wegen der Kosten zwischen Gerichtskosten und Aufwendungen der Beteiligten unterscheidet; Gerichtskosten sind Gebühren und Auslagen

[3] § 14o Abs. 1 FGO läßt damit das GKG nur sinngemäß gelten, soweit die FGO nicht etwas anderes bestimmt; s.a. Tipke-Kruse, § 14o FGO, Anm. 2

[4] § 146 FGO, Anm. 1

Diese Anmerkung dürfte sehr beachtlich sein; denn es hängt, wie bereits erwähnt, von der Streitwertfestsetzung ab, ob ein Rechtsmittel zulässig ist und in welcher Höhe sich die Kosten belaufen. Der unterlegenen Partei muß es deshalb möglich sein, den Beschluß über die Streitwertfestsetzung gesondert anzufechten. Dem trägt § 146 Abs. 3 FGO auch dann Rechnung, indem die Zulässigkeit der Beschwerde gegen den Beschluß über den Streitwert ermöglicht wird. Die Wertgrenze des § 128 Abs. 2 FGO (50,- DM) gilt hierbei nicht, da es sich nicht um eine Streitigkeit über Kosten etc. handelt.

Voraussetzungen der Streitwertfestsetzung

§ 146 Abs. 1 FGO unterscheidet zwischen zwei Fallgruppen:

Nach Satz 1 bedarf es einer Streitwertfestsetzung zum Zwecke der Errechnung der Gebühren nicht mehr, wenn das Gericht dies bereits im Rahmen der Entscheidung über die Zulässigkeit der Revision oder Beschwerde getan hat. Der vom Gericht festgesetzte Streitwert ist auch für die Lösung der Kostenfrage maßgeblich.

Ist eine solche Entscheidung hingegen nicht ergangen, so ergibt sich aus Satz 2, daß dann eine Festsetzung des Streitwerts durch Beschluß erfolgt, wenn dies das Gericht für angemessen erachtet oder ein Beteiligter des Verfahrens einen entsprechenden Antrag stellt. Selbst wenn gem. §§ 147, 149 FGO der Urkundsbeamte der Geschäftsstelle des FG mit dem Kostenansatz bzw. der Kostenfestsetzung betraut ist, empfiehlt sich wohl in der Regel eine Streitwertfestsetzung durch das Gericht, da es doch besser in der Lage ist, wegen seiner Kenntnisse des Verfahrens zu entscheiden [1]. Hat das Gericht nämlich bei Abschluß des Verfahrens bereits darüber befunden, wer die Kosten zu tragen hat, so wird es auch ohne weitere Umstände in der Lage sein, den Streitwert festzusetzen. Vor allem dürfte dies der Fall sein, wenn eine sog. Quotelung der Kosten,

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 146 FGO, Anm. 2

d.h. die partielle Tragung der Kosten durch die Parteien, zu erfolgen hat. Grundlage hierfür ist doch, daß Klarheit darüber herrscht, wer zu welchem Teil im Verfahren obsiegt hat und dies richtet sich nach dem Klagebegehren und damit verbunden, dem Streitgegenstand in ziffernmäßiger Hinsicht.
Die Möglichkeit der Parteien, Anträge zu stellen, ist dagegen stark eingeschränkt. Der BFH führt im Beschluß vom 4. Februar 197o [1] aus, daß ein solcher Antrag das Vorliegen eines Rechtsschutzbedürfnisses voraussetzt: "Zwar ist das Erfordernis der Beschwer nicht unmittelbar aus dem Gesetz zu entnehmen, im finanzgerichtlichen Verfahren ist die Festsetzung des Streitwerts durch das Gericht jedoch die Ausnahme von der Regel. Es ist vom Gesetz gewollt, daß das Gericht erst auf die Erinnerung nach § 148 Abs. 1 Satz 1 FGO damit befaßt werden soll, eine im Grunde nichtrichterliche Aufgabe, deren Wahrnehmung gem. § 147 Satz 1 FGO in erster Linie den Geschäftsstellen des FG zugewiesen worden ist, nachzuprüfen. Sind nun aber keine Gründe dafür vorgetragen worden, den Streitwert durch das Gericht festsetzen zu lassen, so ist ein entsprechenderAntrag mangels Rechtsschutzbedürfnisses zu verwerfen."
Dieser Ansicht dürfte nicht uneingeschränkt zuzustimmen sein, wenn man bedenkt, daß zwar die Entscheidung über die Streitwertfestsetzung in das Ermessen des Gerichts gestellt ist, aber wohl praktische Gründe dafür sprechen, diese Grenze nicht zu eng zu ziehen.

Die Bemessung des Streitwerts

Die Rechtsprechung des BFH zur Höhe des Streitwertes der Untätigkeitsklage war zunächst recht unterschiedlich. Schwierigkeiten tauchten nämlich bei der Lösung der Frage nach dem Klageinteresse auf. Im Urteil vom

[1] I R 1o1/66, BStBl. 197o II 222; so auch schon FG Berlin, Beschluß vom 29.3.1966 III 53/64, EFG 1966, 521; s.a. BFH-Beschluß vom 11.12.1974 I B 46/74, BStBl. 1975 II 385

3. März 1959 [1] stellte der BFH heraus, daß der Streitwert im Fall einer Untätigkeitsklage wegen Ausbleibens einer Einspruchsentscheidung nach dem streitigen Steuerbetrag zu bemessen sei. Er nahm dabei 25 v.H. des streitigen Gewinns an, weil im Klageverfahren eine Sachentscheidung vom FG begehrt wurde. Eine Streitwertfestsetzung in Höhe von 1o v.H. des streitigen Gewinns hielt der I. Senat dagegen für nicht gerechtfertigt und folgte deshalb nicht den im Urteil vom 9. Dezember 1954 [2] aufgestellten Grundsätzen.

Der IV. Senat hielt sodann im Urteil vom 15. November 1962 [3] den Streitwert regelmäßig mit 1o v.H. des streitigen Steuerbetrages für angemessen. Ihm folgte auch der I.Senat mit der Entscheidung vom 27. Januar 1965, [4] in der die im Urteil vom 3. März 1959 (s.o.) vertretene Rechtsansicht aufgegeben wurde.

Es dürfte damit zunächst festzustellen sein, daß der Streitwert nach dieser Rechtsprechung auf 1o v.H. des Steuerbetrages festzusetzen war. Dabei stellte allerdings der BFH im Urteil vom 15. November 1962 (s.o.) entscheidend darauf ab, daß dies nun dann zu gelten habe, wenn das Klageinteresse eindeutig auf das Tätigwerden der beklagten Behörde gerichtet ist und ein in der Begründung der Untätigkeitsklage enthaltener Sachantrag nur als Hilfsantrag zu würdigen ist.

Hierbei wurde noch von einer Rechtsnatur der Untätigkeitsklage ausgegangen, die nach der hier vertretenen Ansicht (s.a. Schleeh a.a.O.) nicht mehr als zutreffend bezeichnet werden kann, da die Untätigkeitsklage eben nicht als Klage eigener Art anzusprechen ist.

In konsequenter Fortführung seiner Rechtsprechung zum Streitwert mußte daher der I. Senat im Beschluß vom 25. Januar 1967 [5] zu dem Ergebniskommen, daß "der Streit-

---

[1] I 76/57 S, BStBl. 1959 III 251, mit Hinweis auf das Urteil vom 9.1o.1956 I 2o7/55 U, BStBl. 1956 III 382

[2] IV 437/53 U, BStBl. 1955 III 56

[3] IV 7o/59 S, BStBl. 1963 III 27o

[4] I 74/63, HFR 1965, 379

[5] I B 11/66, BStBl. 1967 III 253 - mit Zustimmung des IV. Senats ergangen

wert einer Untätigkeitsklage jedenfalls dann die volle Höhe des streitigen Steuerbetrages ist, wenn der Antrag des Klägers nur auf eine Sachentscheidung gerichtet ist". Es wird also hier besonders die Frage untersucht, welche Anträge gestellt sind: Erklärt der Steuerpflichtige eindeutig, er begehre im Wege der Untätigkeitsklage eine Sachentscheidung nach Maßgabe seines Antrags, so liegt hierin ein reiner Sachantrag und nicht ein solcher - der im übrigen nach der hier vertretenen Ansicht unzulässig wäre - das Finanzamt anzuweisen, über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zu entscheiden [1]. Danach ist das "Interesse" des Klägers im Fall der Klage nach § 46 FGO grundsätzlich dem "Interesse" gleichzusetzen, das er mit einer "normalen" Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage verfolgt hätte, wenn die Verwaltungsbehörde über den bei ihr gestellten Antrag bzw. den im Vorverfahren eingelegten Rechtsbehelf ohne Verzögerung entschieden hätte. Von dieser Grundregel wird aber eine bedeutende Ausnahme gemacht, der große Beachtung zu schenken ist: "Wird die Klage nach § 46 FGO abgewiesen, weil die Voraussetzungen für eine unmittelbare Klageerhebung (ungerechtfertigte Verzögerung der Entscheidung) nicht gegeben sind oder erledigt sich eine Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 Satz 3, 2.Halbsatz FGO dadurch, daß die Verwaltungsbehörde dem Antrag des Klägers innerhalb der vom Gericht festgesetzten Frist stattgibt, bevor das Gericht nach Bejahung der Zulässigkeit der unmittelbaren Klageerhebung in die Prüfung der Hauptsache eingetreten ist, so ist der Streitwert nur mit 1o v.H. des Hauptsachestreitwertes anzusetzen." [2] Diese Ansicht erscheint im Hinblick auf die Besonderheiten des Verfahrens nach § 46 FGO begründet. Es kommt nämlich in derartigen Fällen gar nicht zu einer Prüfung der Klage in sachlicher Sicht, der Hauptsacheantrag wird im Ergebnis nicht zum Gegenstand des Klageverfahrens.

---

[1] So auch Speich a.a.O., Seite 118

[2] Vgl. FG München, Beschluß vom 12.4.1967 IV 141/66, EFG 1967, 357

Für die Fälle der Erledigung der Hauptsache findet sich diese Rechtsprechung auch in Übereinstimmung mit der des BFH, so dem Beschluß des VI. Senats vom 3o.8.1967 [1]. Dieser Ansicht sollte weiterhin zu folgen sein, wie schon vorstehend gefordert wurde.

3.2.6. Rechtsmittel

Da die Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO keine eigene Klageart darstellt, ergeben sich wegen der Frage der Rechtsmittel gegen die Entscheidung des FG in erster Instanz keine Besonderheiten gegenüber dem "normalen" Klageverfahren. Unter den Voraussetzungen der §§ 115 ff FGO hat der BFH als Revisionsgericht gem. § 36 Nr. 1 FGO über das Rechtsmittel der Revision gegen Urteile des FG zu entscheiden. Über Beschwerden der in erster Instanz unterlegenen Partei befindet der BFH nach §§ 128 ff, 36 Nr. 2 FGO.

3.2.7. Vollstreckung

Die Vollstreckung zugunsten des Staates im weitesten Sinne richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften des§ 15o FGO i.V.m. §§ 325 ff AO; soll gegen den Staat vollstreckt werden, so sind die Vorschriften des § 151 FGO i.V.m. §§ 7o9, 71o ZPO (insbesondere) zu beachten.

3.3. Die Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 3 FGO

Im Fall der Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 3 FGO handelt es sich um eine echte Untätigkeitsklage [2], d.h. um eine besondere Form der finanzgerichtlichen Leistungsklage. Die Klage ist hier auf Vornahme eines unterlassenen VA gerichtet. Der Kläger kann sich unmittelbar - ohne Einschaltung eines Vorverfahrens - an das FG wenden mit der Rüge, daß es die Behörde unterlassen hat, über einen von ihm gestellten Antrag zu entscheiden.

---

[1] IV B 63/67, BStBl. 1967 III 786; s.a. Niedersächsiches FG Hannover, Urteil vom 4.4.1963 V 93/62, EFG 1963, 536; vgl. auch Hessisches FG, Beschluß vom 2.9.1966 B III 43/66, EFG 1967, 26

[2] Vgl. Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 1; Burhoff a.a.O., NWB Fach 2, Seite 2524

Bei der Untersuchung der sog. unechten Untätigkeitsklage - also der Klage gem. § 46 Abs. 1 FGO - wurde herausgestellt, daß es sich dabei je nach dem Klageziel des Klägers um eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage handeln kann. Dies wurde auch dort deutlich, wo über den weiteren Verlauf des Verfahrens, insbesondere die materielle Prüfung der Klage durch das Gericht berichtet wurde.
Stellt ein Bürger bei einer der in § 23o Abs. 3 AO genannten Behörden ("Stellen" gem. § 46 Abs. 3 FGO) den Antrag auf Erlaß eines VA, so kommt bei verzögerlicher Behandlung oder auch Nichtbehandlung nach § 23o Abs. 3 AO eine Untätigkeitsbeschwerde nicht in Betracht. Dies ergibt sich aus dem Aufbau der Verwaltung: Da über die obersten Finanzbehörden niemand eine Aufsicht führt - von der des Parlaments abgesehen - entfällt die Möglichkeit des - weiteren - Verwaltungszuges. Das gilt auch in den Fällen, in denen das Bundesministerium der Finanzen (BdF, BMF) eine Befugnis auf die obersten Landesbehörden übertragen hat. Auch hier kann keine Beschwerde beim BdF über eine Entscheidung der obersten Landesbehörden gefordert werden; denn nach dem Staatsaufbau unterstehen die Landesbehörden nicht der Aufsicht durch den BdF [1]. Aber auch in derartigen Fällen ist der betroffene Bürger nicht schutzlos, wie die Regelung des § 46 Abs. 3 FGO zeigt. Er kann sich, wenn über den von ihm gestellten Antrag auf Vornahme eines VA "ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden" worden ist, mit der Untätigkeitsklage an das FG um Gewährung von Rechtsschutz wenden.
Das FGMünchen stellt in seinem Beschluß vom 12. April 1967 [2] heraus, daß es sich im Fall des § 46 Abs. 3 FGO bei der Untätigkeitsklage um eine Verpflichtungsklage handelt. Dies wird damit begründet, daß hier das Ziel

---

[1] Vgl. v.Wallis in H-H-Sp., § 23o AO, Anm. 17
[2] I B 141/66, EFG 1967, 357

des Hauptsachestreits ist, die Finanzbehörde zur Vornahme eines VA zu veranlassen. Weiter wird ausgeführt: "Da in den in Frage kommenden Fällen nach § 23o Abs. 3 AO ein außergerichtliches Vorverfahren nicht vorgesehen ist, erlaubt § 46 Abs. 3 FGO folgerichtig die unmittelbare Anrufung des FG, wenn die Verwaltungsbehörde den bei ihr gestellten Antrag auf Vornahme des VA ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden hat."
Die Voraussetzungen der Klage nach § 46 Abs. 3 FGO sind sodann mit denen der unechten Untätigkeitsklage identisch, was die Frage nach dem "zureichenden Grund" und der "angemessenen Frist" angeht [1]. Auch wegen der Frage der Klagefristen verweist das Gesetz auf die in § 46 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 FGO aufgestellten Erfordernisse.
Auf die oben dargelegten Ausführungen kann daher verwiesen und Bezug genommen werden.

3.4. Die Untätigkeitsklage nach §§ 75, 75 VwGO

Bei der Behandlung der Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO wurde verschiedentlich auf die Regelung der VwGO hingewiesen und die dazu ergangene Rechtsprechung und die damit in Zusammenhang stehenden Stimmen der Literatur herangezogen. Allgemein wird davon ausgegangen, daß das Institut der finanzgerichtlichen Untätigkeitsklage den Vorschriften der VwGO nachgebildet worden ist. Diese Ansicht ist jedoch nicht ganz zutreffend.

3.4.1. Wann ist die Untätigkeitsklage nach § 75 VwGO gegeben?

Nach § 75 VwGO kann ohne Durchführung, d.h. Abschluß des sonst nach § 68 VwGO zwingend vorgeschriebenen Verwaltungsvorverfahrens Klage erhoben werden, wenn über einen Widerspruch ohne zureichenden Grund in angemessener Frist sachlich nicht entschieden ist. Aber

---

[1] Siehe das Gesetz selbst und die Erläuterungen bei Tipke-Kruse, § 46 FGO, RdNr. 9, v.Wallis-List in H-H-Sp., § 46 FGO, Anm. 23

auch dann, wenn ein Antrag auf Vornahme eines VA ohne sachlichen Grund in angemessener Frist sachlich nicht verbeschieden worden ist, ist der Weg der Untätigkeitsklage gegeben [1].

Wegen Ausbleibens der Entscheidung über einen gestellten Antrag auf Vornahme eines VA kann nur im Rahmen des § 46 Abs. 3 FGO unmittelbar Klage erhoben werden, d.h. dann, wenn eine oberste Bundes- oder Landesbehörde oder eine der in § 23o Abs. 3 AO genannten Stellen die Entscheidung auf Vornahme eines VA verzögert hat. In allen anderen Fällen ist erst Untätigkeitsbeschwerde nach § 23o Abs. 2 AO zu erheben, wobei sich dann der Klageweg nach § 46 Abs. 1 u. 2 FGO eröffnet. Nach § 75 Satz 1 VwGO ist eine Untätigkeitsklage aber schon dann zulässig, wenn eine Ausgangsbehörde der unteren oder mittleren Verwaltungsstufe hinsichtlich des Antrags auf Vornahme eines VA untätig geblieben ist.

3.4.2. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätigkeitsklage nach § 75 VwGO - Unterschiede zu § 46 FGO

Die in § 75 Satz 1 VwGO geforderten Zulässigkeitsvoraussetzungen - Nichtentscheidung "ohne zureichenden Grund" und "in angemessener Frist" - sind mit den in § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO aufgestellten Erfordernissen identisch, so daß auf die entsprechenden Erläuterungen zur Untätigkeitsklage nach der FGO verwiesen werden kann.

Allerdings taucht auch hier ein Unterschied auf:
Im Gegensatz zu § 75 VwGO für das verwaltungsgerichtliche Verfahren wird in § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO die Mitteilung des zureichenden Grundes verlangt [2]:

---

[1] Das Gesetz ist in diesem Zusammenhang ungenau abgefaßt, da sich die Formulierung "abweichend von § 68" nur auf die Fälle der Nichtbescheidung über den Widersprich bezieht bzw. beziehen kann: vgl. Bettermann a.a.O., NJW 196o, Seite 1o82

[2] Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 17.8.1967 I 5o9/66, EFG 1967, 623

d.h.: Liegt ein zureichender Grund vor, so ist die Klage nach § 75 VwGO unzulässig, nach § 46 Abs. 1 FGO aber ist dies nur dann der Fall, wenn die Behörde dies dem Kläger auch mitgeteilt hat. Auf die Mitteilung des zureichenden Grundes wird in der Praxis hoher Wert gelegt, wie in den Erläuterungen zu § 46 Abs. 1 FGO klar dargelegt wurde. Auf das Erfordernis der Mitteilung wird im Rahmen des § 75 VwGO aber nicht abgestellt.

Im Unterschied zu § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO, wo eine Mindestklagefrist für den Regelfall von sechs Monaten aufgestellt ist, beträgt diese Frist nach § 75 Satz 2 VwGO nur drei Monate.
Identität herrscht dagegen wieder bei der Jahresfrist gem. § 46 Abs. 2 FGO und § 76 VwGO. Eine Regelung der Wiedereinsetzung ist im Gegensatz zu § 46 Abs. 2 Satz 2 FGO in § 76 VwGO nicht vorgesehen [1]. Kann die Klage nach Wegfall des Hindernisses noch erhoben werden, so hat dies in entsprechender Anwendung der §§ 58 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit 60 Abs. 2 VwGO binnen einer Frist von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses zu erfolgen [2].
Ein weiterer Unterschied zwischen der Untätigkeitsklage nach der FGO und der VwGO liegt auch in ihrer Behandlung durch das FG bzw. das Verwaltungsgericht. Wie oben aufgezeigt wurde, kann das FG gem. § 46 Abs. 1 Satz 3 FGO das Klageverfahren unter Fristsetzung aussetzen, ohne daß es darauf ankommt, ob ein zureichender Grund für eine Verzögerung der Entscheidung der Behörde vorliegt. Dagegen ist nach § 75 Satz 3 VwGO das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht auszusetzen, wenn ein zureichender Grund für die Verzögerung der begehrten Entscheidung bei der Ausgangsbehörde oder der Widerspruchsbehörde vorliegt. Damit fehlt in § 46 Abs. 1 FGO eine dem § 75 Satz 3 VwGO gleichlautende Bestimmung.

---

[1] Vgl. Eyermann-Fröhler, § 76 VwGO, Anm. 12
[2] Vgl. Eyermann-Fröhler, § 76 VwGO, Anm. 13

Dieser Unterschied zeigt sich auch in der Kostenfolge. Ergeht nach § 75 Satz 4 VwGO innerhalb der vom Verwaltungsgericht gesetzten Frist ein Widerspruchsbescheid in dem vom Betroffenen begehrten Sinne oder wird der beantragte VA erlassen, so ist zwar ebenso, wie nach der Regelung der FGO, die Hauptsache für erledigt zu erklären. Die Kosten treffen in diesen Fällen aber stets den Beklagten nach § 161 Abs. 3 VwGO, wenn der Kläger mit dieser Entscheidung vor Klageerhebung rechnen durfte [1].

3.4.3. Zusammenfassung

Nach alledem zeigt sich, daß die Grundkonzeptionen der Untätigkeitsklage nach der VwGO und der FGO identisch sind, daß es also dem Kläger in beiden erleichtert wird, eine Klage zu erheben, wenn es die Behörde unterlassen hat, ohne Vorliegen eines zureichenden Grundes sachlich nicht binnen angemessener Frist über das Begehren des Bürgers zu entscheiden. In der Ausgestaltung im einzelnen sind die beiden Bestimmungen - § 46 FGO bzw. §§ 75, 76 VwGO - aber nicht inhaltsgleich [2].

3.5. Die sonstige Leistungsklage

Bei der Behandlung des Klagesystems der FGO wurde darauf hingewiesen, daß sowohl die Verpflichtungsklage i.e.S. (auch Vornahmeklage bezeichnet) als auch die sog. Untätigkeitsklage nach § 46 FGO (soweit sie sich nicht als Anfechtungsklage darstellt) Unterarten der Leistungsklage sind. Im Gegensatz zu diesen Leistungsklagen steht die Leistungsklage i.e.S., auch als sonstige Leistungsklage bezeichnet. Sie ist

---

[1] Vgl. Eyermann-Fröhler, § 161 VwGO, Anm. 16, 2. Abs.; s.a. die Zusammenstellung bei De Clerck, Zur Kostenentscheidung bei erledigter Untätigkeitsklage, NJW 1972, Seite 2259

[2] Zu den Unterschieden zwischen den Regelungen des § 46 FGO und der §§ 75, 76 VwGO siehe Beker, Zu den Fristen für eine Untätigkeitsklage, BB 1971, Seite 652; Späth, Die Steuerberatung 1968, Seite 67,68; Ziemer-Birkholz, § 46 FGO, RdNr. 8, 16; FG Hamburg, Urteil vom 17.8.1967 a.a.O., EFG 1967, 623

nicht auf den Erlaß eines VA, sondern auf eine sonstige Leistung der Finanzbehörde gerichtet. Die Rechtsgrundlage hierfür findet sich in § 4o Abs. 1, 3. Alternative FGO. Diese Leistung kann in einem Dulden, Tun oder Unterlassen bestehen. Streitgegenstand der sonstigen Leistungsklage ist daher praktisch jedes öffentlichrechtlich begründete Dulden, Tun oder Unterlassen, das nicht im Erlaß eines VA besteht [1].

3.5.1. Zulässigkeitsvoraussetzungen

Auch im Rahmen der sonstigen Leistungsklage muß § 4o Abs. 2 FGO erfüllt sein. Dies trifft dann zu, wenn der Kläger auf die Handlung, das Dulden oder Unterlassen der Behörde einen Rechtsanspruch hat oder wenn das Verhalten der Behörde sonst rechtswidrig ist, d.h., das subjektive Recht des Klägers auf fehlerfreie Ermessensausübung verletzt.
Die Klage ist daher nur dann zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch die Ablehnung oder Unterlassung der sonstigen Leistung - nicht eines VA! - in seinen Rechten verletzt zu sein. Wesentliche Klagevoraussetzung ist also die Behauptung einer Rechtsverletzung [2]. Die behauptete Rechtsverletzung im geschilderten Umfang schafft somit ein Rechtsschutzbedürfnis für die Klage.

Unterbleibt die Leistung oder wird sie verzögert, so kann hiergegen ein Beschwerdeverfahren nach § 23o Abs. 2 AO nicht eingeleitet werden, weil das Begehren des Klägers nicht auf den Erlaß einer Verfügung gerichtet ist [3]. Hieraus folgt, daß ein außergerichtliches Vorverfahren für die Erhebung der sonstigen Leistungsklage nicht erforderlich, aber auch nicht gegeben ist. Dies ist auch § 44 FGO zu entnehmen, der die erfolglose Durchführung des Vorverfahrens nur für die Fälle zur Pro-

---

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 4o FGO, RdNr. 11; Tipke, Steuerrecht, Seiten 4o8-41o

[2] S.a. Buchheister a.a.O., StBp 1972, Seite 59, 6o, der ein besonderes Rechtsschutzinteresse für die sonstige Leistungsklage verlangt, die auf Fortführung einer Betriebsprüfung gerichtet ist.

[3] Vgl. FG Bremen, rkr. Urteil vom 24.6.1971, II 63/7o, EFG 1971, 623

zeßvoraussetzung macht, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist. Das ist aber hier nicht der Fall.
Wenn allerdings die Leistung, die der Kläger begehrt, erst in einem VA konkretisiert oder geschaffen werden muß, so ist erst der Abschluß dieses Verfahrens abzuwarten und eine unmittelbare Klageerhebung unzulässig. Erwartet z.B. der Steuerpflichtige wegen Geltendmachung hoher Werbungskosten, Sonderausgaben etc. eine Erstattung einbehaltener Lohnsteuer, so muß er erst den Abschluß des Lohnsteuerausgleichsverfahrens abwarten. Er kann also nicht unmittelbar Klage gegen das Finanzamt auf Zurückzahlung eines Teils der einbehaltenen Lohnsteuer erheben.

Zur Vermeidung von Wiederholungen soll auf die früher gemachten Ausführungen verwiesen werden, wo im einzelnen abgehandelt wurde, welche Rechtsansprüche dem Bürger zustehen, wann subjektive Rechte verletzt sind oder sein können und wo nur die Verletzung von sog. Rechtsreflexen vorliegt, denen nicht mit Erhebung der Klage entgegengetreten werden kann [1].
Auf die Frage der Klagefristen wird anhand der folgenden Beispiele eingegangen werden.

.5.2. Einzelfragen, Einzelfälle

a) Recht informativ im Rahmen des vorliegenden Problemkreises ist ein Urteil des FG Bremen vom 24. Juni 1971 [2].
In dem dort zur Entscheidung anstehenden Fall hatte sich für die Klägerin durch Veranlagung vom 31. Juli 197o eine Umsatzsteuerrückerstattung ergeben. Trotz wiederholter Aufforderung hatte das Finanzamt die Erstattung verweigert, so daß sich die Klägerin am 29.1o.197o entschloß, Klage auf Zahlung des Erstattungsbetrages zu erheben. Der Betrag wurde daraufhin vom Finanzamt am 9.11.197o überwiesen.
Das FG hielt die Klage als sonstige Leistungsklage für zulässig. Es führte dabei aus, daß unmittelbar

---

[1] S.a. Tipke-Kruse, § 4o FGO, RdNr. 13 a
[2] II 63/7o, EFG 1971, 62o

eine Leistungsklage von der Erstattungsberechtigten erhoben werden konnte, weil das beklagte Finanzamt die Auszahlung des zu erstattenden Betrages ungebührlich lange hinausgezögert habe. Zwar ergebe sich aus dem Gesetz (§ 18 Abs. 4 Satz 4 UStG 1967) keine Frist, wann ein sich bei der Veranlagung ergebender Überschuß zurückzuzahlen sei, das Finanzamt sei jedoch verpflichtet, sobald wie möglich den Erstattungsbetrag zurückzuzahlen. Wenn nun das Finanzamt dem nicht nachgekommen sei und hierfür keinerlei zwingende Gründe vorgelegen hätten, die Klägerin aber mehrfach die Rückzahlung angemahnt habe, so sei ihr klageweises Vorgehen nach etwa drei Monaten nicht zu beanstanden.
Dieser Ansicht muß zugestimmt werden. Es fragt sich aber, ob ein Erstattungsberechtigter gerade in Zeiten "teurer" Kredite so lange darauf warten muß, ihm zustehende Beträge zurückzuerhalten. Wenn auf der einen Seite Nachzahlungen von Steuern innerhalb eines Monats nach Durchführung der Veranlagung zu erfolgen haben [1], so muß man erwarten können, daß auch die Behörde innerhalb des gleichen Zeitraums sich ergebende "Überhänge" zugunsten des Steuerpflichtigen diesem wieder zur Verfügung stellt. Stichhaltige Gründe, die einem solchen Verlangen entgegenstehen, erscheinen kaum denkbar. Innerhalb des aufgezeigten Zeitraums dürfte damit der Erhebung der sonstigen Leistungsklage nichts entgegenstehen.

b) Im Unterschied zu dem obigen Fall hatte der BFH in seinem Urteil vom 2. Oktober 1963 [2] die unmittelbare Anrufung des FG mit dem Klagebegehren, einen behaupteten Überzahlungsanspruch durch das Finanzamt zurückzuerhalten, für unzulässig erachtet, obwohl das Erstattungsverfahren bereits ca. acht Monate bei dem Finanzamt lief. Der Senat räumte zwar dem Steuerpflichtigen das Recht ein, daß über seinen nach §§ 15o ff AO gestellten Erstattungsantrag in angemessener Zeit entschieden wer-

---

[1] Vgl. § 47 Abs. 2 EStG, § 18 Abs. 4 Satz 3 UStG 1973
[2] IV 325/61, HFR 1965, 378

den müsse und eine Rechtsverletzung i.S.d. Art. 19 Abs. 4 GG vorliege, wenn das Finanzamt innerhalb angemessener Frist ohne zureichenden Grund untätig bleibe. In dem anstehenden Fall habe aber die Frist zur Klageerhebung länger als in normal und einfach gelagerten Fällen sein müssen (hierfür wird jedoch keine Aussage gemacht!), da ein umfangreicher Erstattungsbescheid durch das Finanzamt gefertigt werden mußte. Außerdem seien schwierige und langwierige Ermittlungen geführt worden und der Kläger habe nur sehr zögernd bei der Entscheidungsfindung durch das Finanzamt mitgewirkt.
Wenn unter a) ausgeführt wurde, daß die sonstige Leistungsklage schon nach Ablauf einer relativ kurzen Frist zulässig sein kann, so erhellt der Fall b), daß die Klagefrist länger sein kann und muß, wenn wegen der besonderen Umstände des einzelnen Falls das Finanzamt gehindert ist, früher tätig zu werden, als es der Kläger begehrt. Die Frage der Zulässigkeit der sonstigen Leistungsklage muß, wie bei der Untätigkeitsklage, sehr sorgfältig vom Gericht geprüft werden. Daß es nicht allein auf das wohlverstandene Interesse des Klägers ankommen kann, erscheint dabei verständlich, da auch hier die Möglichkeiten der Verwaltung eine gewisse Berücksichtigung finden müssen.

c) Wird dem Steuerpflichtigen eine erbetene Auskunft nicht erteilt und sieht man die Auskunftserteilung nicht als VA an [1], so kann er, soweit die weiteren Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind [2], die verpflichtete Behörde mit der sonstigen Leistungsklage zu einem Tätigwerden anhalten.
Auf demselben Wege kann ferner z.B. die Gewährung von Akteneinsicht, die Unterlassung eines in Aussicht genommenen VA, behördliche Mitwirkung oder Folgenbeseitigung [3] etc. verlangt werden, sofern sich derartige

---

[1] So v.Wallis-List in H-H-Sp., § 4o FGO, Anm. 55

[2] Vgl. Rautenberg-Voigt, DÖV 1964, Seite 259; Holland, DÖV 1966, Seite 41o

[3] S.hierzu 4. Kapitel unter Vorbemerkungen und 1

Begehren nicht auf den Erlaß eines VA richten [1].

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 4o FGO, RdNr. 11 mit weiteren Hinweisen

4. Kapitel

Die (materiellen) Folgen bei Untätigkeit der Finanzbehörden

Vorbemerkungen:

Im vorangehenden Kapitel wurde eingangs der Abhandlung der Untätigkeitsklage deren Rechtsnatur untersucht. Dabei konnte festgestellt werden, daß die Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO - die (sog.) unechte Untätigkeitsklage - entweder eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ist, je nachdem, wohin das Interesse des Klägers geht. Demgemäß wurde bei der Untersuchung der Entscheidung des FG auf deren Rechtsgrundlage hingewiesen:
Den Inhalt einer Entscheidung, die auf eine Anfechtungsklage ergehen kann, regelt § 1oo FGO. Diese Vorschrift steht in engem Zusammenhang mit § 4o Abs. 1 FGO, der sich mit den Voraussetzungen der Anfechtungsklage befaßt. Beide Vorschriften entsprechen einander und sind daher aufeinander abgestimmt: Während sich in § 4o Abs. 1 FGO die Regelung findet, was Gegenstand einer Anfechtungsklage sein kann, spricht § 1oo FGO aus, welchen Umfang die Entscheidung des Finanzgerichts haben kann.
Was die Verpflichtungsklage angeht, so findet sich deren Regelung in § 4o Abs. 1, 2. Alternative FGO. Welche Entscheidung das FG auf eine solche Klage erlassen kann, ergibt sich aus § 1o1 FGO, der zwischen Verpflichtungsurteilen (Satz 1) und Bescheidungsurteilen (Satz 2) unterscheidet.
Die Anfechtungsklage nach § 4o Abs. 1, 1.Alternative FGO ist eine Gestaltungsklage, dementsprechend ist das im Rahmen des § 1oo FGO ergehende Urteil ein Gestaltungsurteil. Aus der Formulierung des § 1oo Abs. 1, Satz 2 und 3 FGO ergibt sich nun jedoch auch, daß mit der Anfechtungsklage ein Anspruch auf Folgenbeseitigung - also ein Leistungsantrag - verbunden werden kann,

wenn der angefochtene VA bereits vollzogen ist [1].
Diese Regelung ist unproblematisch und, soweit ersichtlich, nicht Gegenstand divergierender Auseinandersetzungen. Damit ist das Rechtsinstitut des Folgenbeseitigungsanspruches angesprochen. Es handelt sich dabei um ein Thema, das sich mit Ausgleichsansprüchen beschäftigt, die entstehen, wenn ein rechtswidriger VA bereits vollzogen ist [2].

1. Der Folgenbeseitigungsanspruch

Maßgebend für die Anerkennung des Folgenbeseitigungsanspruches im allgemeinen Verwaltungsrecht waren folgende Überlegungen:
Stellt ein Gericht die Rechtswidrigkeit eines von einer Behörde geschaffenen Zustandes fest, so ist es recht und billig, dies nicht nur festzustellen, sondern den Zustand zu beseitigen, sofern dies nach der Lage des Falles, den äußeren Umständen etc. überhaupt möglich ist. Die Rechtfertigung dieser Ansicht wird unmittelbar aus Art. 2o Abs. 3 GG abgeleitet. Mit Hilfe dieses Anspruches soll erreicht werden, daß der betroffene Bürger alle diejenigen Beeinträchtigungen geltend machen kann, die mit der Aufhebung oder dem Widerruf eines rechtswidrigen VA allein noch nicht beseitigt sind. Wenn auch der Umfang des Folgenbeseitigungsanspruches in Einzelheiten umstritten ist, so steht doch fest - und dies muß zur Deutlichmachung klar herausgestellt werden - daß er nicht den Ausgleich für solche Schäden umfaßt, die durch unrichtiges Verwaltungshandeln entstanden sind. Diese (weiteren Schäden) können nur unter den Voraussetzungen eines Schadensersatzanspruches aus Amtspflichtverletzung oder eines Anspruchs auf Entschädigung wegen eines enteignungsgleichen Eingriffs verlangt werden [3].

---

[1] Vgl. Tipke-Kruse, § 4o FGO, RdNr. 7

[2] Vgl. Urteil des BVerwG vom 18.5.1973 VII C 21/72, HFR 1974, 23

[3] So Eyermann-Fröhler, § 42 VwGO, Anm. 18; s.a. BVerwG Urteil vom 18.5.1973 VII C 21/72, HFR 1974, 23

Gegenstand der weiteren Erörterungen soll jedoch nicht die Klärung des Rechtsinstituts "Folgenbeseitigungsanspruch" sein, so daß wegen dessen Ausgestaltung, Umfang etc. auf die einschlägige Literatur verwiesen werden kann [1].

Für den Bereich des finanzgerichtlichen Verfahrens haben die im allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelten Grundsätze folgende Konsequenzen:

Wird ein Steuerbescheid auf die Anfechtungsklage des Steuerpflichtigen hin durch das Gericht aufgehoben, so führt dies nicht nur zur Verpflichtung der Behörde, gem. § 151 AO die zuviel erhobene Steuer zurückzuerstatten. Vielmehr müssen auch diejenigen Nebenleistungen dem Steuerpflichtigen ersetzt werden, die hiermit in unmittelbarem Zusammenhang entstanden waren. Dabei ist vor allem an die Kosten zu denken, die durch Vollstreckungsmaßnahmen der Verwaltung entstanden sind, wie Kosten für Sicherheitsleistung, Eintragung und Löschung einer Sicherungshypothek etc.; eine Pflicht zur Verzinsung zu Unrecht erhobener Ansprüche läßt sich aus dem Folgenbeseitigungsanspruch dagegen nicht herleiten, da § 111 FGO die Pflicht zur Zahlung von Erstattungszinsen abschließend regelt [2].

An und für sich kann aus der Natur der Sache heraus der Anspruch auf Folgenbeseitigung erst dann entstehen, wenn über den zugrundeliegenden VA rechtskräftig durch Urteil entschieden ist.Dann wäre der Kläger in der Lage und gehalten, eine Leistungsklage zu erheben. Diese Erschwernis, die zu einer Ausweitung des gerichtlichen Verfahrens führen würde, wird vermieden durch die Ausgestaltung des § 1oo FGO dahingehend, daß der Kläger bereits im Anfechtungsverfahren einen Antrag in der beabsichtigten Richtung stellen kann; § 1oo Abs. 1 Satz 2 FGO. Diese Verfahrensmöglichkeit entspricht weitgehend

---

[1] Vgl. z.B. Fundstellen bei Tipke-Kruse, vor § 15o AO, RdNr. 7; Eyermann-Fröhler, § 42 VwGO, Anm. 18 ff

[2] So Tipke-Kruse, vor § 15o FGO, RdNr. 7 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Reform der AO, Stellungnahme zum Regierungsentwurf, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden 1971, Heft 19, Seite 22, 23; BVerwG, Urteil vom 18.5.1973, wie oben

der Prozeßökonomie. Das Gericht kann dann nämlich bei der Entscheidung über den VA gleichzeitig entscheiden, welche weiteren Folgen die Behörde aus dem Ausgang des Verfahrens zu ziehen hat.

Tipke-Kruse [1] meinen zwar, daß der Ausspruch einer Verurteilung zur Erstattung zu Unrecht entrichteter Abgaben neben der Entscheidung über den angefochtenen VA in der Praxis gering ist: "Nach aller Erfahrung hat sich die Finanzverwaltung nie (!?) geweigert, aus rechtskräftigen, einen Steuerbescheid aufhebenden oder ändernden Urteilen umgehend (!?) die Konsequenzen zu ziehen, obwohl sie nicht zur Erstattung verurteilt worden war." Mag dies auch glaubhaft dargelegt sein, so darf doch nicht verkannt werden, daß es unter Umständen dem Steuerpflichtigen in bestimmten Situationen daran gelegen sein kann, gerade hierüber eine gerichtliche Entscheidung zu erhalten. Gleiches gilt für die von Tipke-Kruse a.a.O.geäußerten Bedenken zur praktischen Bedeutung des in § 1oo Abs. 3 FGO aufgezeigten Instrumentariums [2].

Beachtens- und begrüßenswert ist in diesem Zusammenhang noch der Vorschlag des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler [3]. Dieser zielt darauf ab, in die Neufassung der AO eine klarstellende Vorschrift einzufügen, daß die Finanzbehörde verpflichtet ist, die durch den Vollzug eines rechtswidrigen VA verursachten Beeinträchtigungen, welche mit der Aufhebung oder dem Widerruf dieses VA noch nicht behoben sind, zu beseitigen.

In der Begründung zu diesem Vorschlag wird dargelegt, daß sich der Folgenbeseitigungsanspruch zwar bereits unmittelbar aus den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Art. 2o Abs. 3 GG ergebe. Eine positiv-rechtliche Festlegung erscheine aber im Interesse des Steuerzahlers

---

[1] § 1oo FGO, RdNr. 1o

[2] Zur Dogmatik der öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigung s.a. Schleeh, AöR Bd. 92, Seite 58 ff

[3] Schriftenreihe .., Heft 19, Seite 22

geboten, da jede gesetzliche Regelung ein Mehr an rechtsstaatlicher Sicherheit und Verstärkung der Stellung des Bürgers bedeute.
Diese Forderung kann von hier aus nur unterstützt werden. Die Verwaltung der Steuern und sonstigen Abgaben ist Eingriffsverwaltung, die entscheidend in die Sphäre des betroffenen Bürgers eingreift. Deshalb sieht sich der Bürger immer wieder in eine dem Staat gegenüber ungünstige Position gebracht. Weiß er aber, daß der Staat auch für etwaige Fehler "geradesteht", so kann dies nur geeignet sein, das latent vorhandene Spannungsverhältnis abzubauen, wenn nicht sogar zu beseitigen.
Es bleibt nun aber abzuwarten, ob sich die gesetzgebenden Körperschaften diesem begründeten Anliegen anschließen werden.

2. Schadensersatzansprüche

Mit dem von einem etwaigen Verschulden unabhängigen Folgenbeseitigungsanspruch können Schadensersatzansprüche konkurrieren, wobei als Anspruchsgrundlage vor allem § 839 BGB in Verbindung mit Art. 34 GG in Betracht kommt. Für die Durchsetzung dieses Anspruchs ist der ordentliche Rechtsweg gegeben [1].
"Für den Ausgleich von Vermögensschäden auf dem Wege der Amtshaftung besteht ein besonderes Bedürfnis, weil die steuerliche Schadloshaltung bei außersteuerlichen Nachteilen naturgemäß versagt." Dieser Satz von Dietz [2] hat deswegen eine herausragende Bedeutung, weil es zwar die Verwaltung in der Hand hat, z.B. durch Nachsichtgewährung gem. § 86 AO Versäumtes in seiner Wirkung zu egalisieren, nicht gestellte Anträge als gestellt zu unterstellen oder sonstige Vorteile, die dem Steuerpflichtigen entgangen sind, nachträglich zu-

---

[1] Zur Verfolgung von Schadensersatzansprüchen vor den ordentlichen Gerichten siehe BFH-Urteil vom 14.12. 1965 VII 155/65, HFR 1966, 78

[2] Dissertation, Seite 121

kommen zu lassen [1]. Sind dem Steuerpflichtigen aber weitere Nachteile erwachsen, die mit steuerlichen Mitteln nicht mehr ausgeglichen werden können, so hilt ihm alleine ein Schadensersatzanspruch weiter, durch dessen Geltendmachung er einen materiellen Ausgleich von Vermögensnachteilen erhalten kann.

Dietz a.a.O. weist dabei darauf hin, daß der BGH in gefestigter Rechtsprechung zur Amtshaftung den Inhalt der Amtspflicht aller Behördenbediensteten dahin festlegt, daß die Betreuung des Bürgers, die inhaltlich der Fürsorgepflicht gleichkommt, fester Bestandteil der Amtspflicht jedes Bediensteten ist. Er verweist speziell zu den Amtspflichten der Bediensteten der Finanzbehörden auf ein Urteil des BGH vom 31. März 1963 [2], in dem besonders auf die Förderungs- und Betreuungspflicht der Behörde abgestellt wird.
Wenn die Betreuung des Bürgers inhaltlich der Fürsorgepflicht der Finanzbehörde gleichzustellen ist, worüber wohl kein Zweifel bestehen kann, so zeigt sich auch an dieser Stelle, daß es im Eingang der Arbeit unbedingt notwendig ist, hierauf ein besonderes Augenmerk zu richten. Gerade die Beschäftigung mit diesem Komplex ist von Bedeutung für die Untersuchung der Frage, wann eine zulässige Untätigkeitsbeschwerde oder Untätigkeitsklage auch begründet ist. Die Klärung der Frage hat einen überragenden Stellenwert dafür, ob der Steuerpflichtige auch Ersatz von Vermögensschäden verlangen kann, wenn eine Finanzbehörde untätig geblieben ist.
Im Rahmen der vorliegenden Arbeit kann eine umfassende Auseinandersetzung mit Fragen des Schadensersatzanspruches wegen einer Amtspflichtverletzung nicht veranlaßt sein. Es soll aber aus Gründen der "Abrundung" auf folgende Punkte hingewiesen werden:

---

[1] Vgl. im einzelnen Dietz a.a.O.
[2] II ZR 138/61, VersR 1963, Seite 454, 459

a) Unentbehrliche Voraussetzung eines Anspruches nach § 839 BGB ist, daß eine bestimmte Einzelperson aus dem Kreis der Bediensteten der Behörde eine Amtspflichtverletzung begangen hat. Eine Behörde in ihrer Gesamtheit kann niemals hierfür in Frage kommen, d.h. deliktsfähig sein.

b) Eine Haftung tritt nur dann ein, wenn die Amtspflichtverletzung vorsätzlich oder fahrlässig begangen worden ist. Im Falle der Fahrlässigkeit ist es nicht entscheidend, ob auch der zu erwartende Schaden voraussehbar war. Welche Anforderungen an die Sorgfaltspflicht im einzelnen zu stellen sind, richtet sich "nach dem pflichtgetreuen Durchschnittsbeamten." [1]

c) Unter "Schaden" i.S.d. § 839 BGB in Verbindung mit § 249 BGB sind alle wirtschaftlichen Nachteile zu verstehen. Dabei werden vor allem die Beeinträchtigungen mit umfaßt, die nicht mit der Besteuerung in unmittelbarem Zusammenhang stehen.

d) Schließlich ist noch auf § 839 Abs. 3 BGB hinzuweisen. Danach entfällt ein Amtshaftungsanspruch dann, wenn es der Bürger unterlassen hat (vorsätzlich oder fahrlässig), den Schaden durch Gebrauch eines Rechtsmittels abzuwenden. Dabei kommen nicht nur die förmlichen Rechtsbehelfe der AO in Betracht, also Einspruch und Beschwerde, sondern auch die formlose Dienstaufsichtsbeschwerde. Görg-Müller [2] sehen auch in der Untätigkeitsklage ein Rechtsmittel im Sinne dieser Vorschrift. [3]

---

[1] Dietz a.a.O., Seite 124 mit weiteren Hinweisen

[2] FGO, § 46, RdNr. 214

[3] s.a. Palandt, § 839 BGB, Anm. 9 a: "Rechtsmittel sind alle Rechtsbehelfe im weitesten Sinne ... auch Untätigkeitsklage dieses Verfahrens (VwGO) als stärkstes, aber auch letztes Rechtsmittel." Vgl. auch Soergel-Glaser, § 839 BGB, Anm. 233; BGB-RGRK, § 839, Anm. 1o3; Urteil des BGH vom 29.11.1954; III ZR 84/53, BGHZ Bd. 15, Seite 3o5 (312)

Sie weisen deshalb darauf hin, daß die Untätigkeitsklage auch der Verwaltung dient, da diese so vor unerwarteten Schadensersatzansprüchen geschützt wird.

e) Ferner muß berücksichtigt werden, daß nach herrschender Ansicht der begründete Schadensersatzanspruch nur auf Leistung in Geld geht.

3. Der Folgenverhinderungsanspruch

Soweit aus Literatur und Rechtsprechung ersichtlich, hat sich als erster Salch [1] mit dem Begriff "Folgenverhinderungsanspruch" beschäftigt. Bei der dogmatischen Untersuchung dieses Anspruches, die relativ kurz gehalten ist, geht er davon aus, daß sich aus Art. 2o Abs. 3 GG das Institut des Folgenbeseitigungsanspruchs entwickelt hat, das allgemein anerkannt ist. Läßt sich aus der genannten Vorschrift des GG ein Folgenbeseitigungsanspruch ableiten, so muß sich daraus erst recht ein Folgenverhinderungsanspruch ergeben. Es wäre sonst mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvermeidbar, zwar die Beseitigung von durch rechtswidrige Verwaltungsmaßnahmen entstandenen Folgen zuzulassen, aber die Verhinderung des Eintritts von Folgen aufgrund rechtswidriger Verwaltungsmaßnahmen zu versagen.
Unklar bleibt bei Salch nur, wie dieser Anspruch prozessual durchzusetzen ist, da es hierfür nach dem geltenden Recht an einer Rechtsgrundlage mangelt [2].

---

[1] StBp 197o, Seite 5

[2] Zur Frage des vorläufigen Rechtsschutzes durch Aussetzung der Vollziehung vgl. im übrigen §§ 242 Abs. 2 AO, 69 Abs. 2 und 3 FGO und die einschlägigen Kommentierungen

Schlußgedanken

Die Ausführungen zum Rechtsinstitut der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 FGO haben gezeigt, daß dem auf eine Entscheidung wartenden Steuerpflichtigen eine Art Druckmittel eingeräumt ist, mit dem er die Behörde zu einem Tätigwerden in der Sache veranlassen kann.
§ 46 FGO, wie auch § 75 VwGO, ist wegen der unbestimmten Rechtsbegriffe in Einzelheiten umstritten.
Wenn Tipke [1] aber ausführt, "§ 46 FGO befriedigt nicht, weil er mehrere unbestimmte Rechtsbegriffe enthält, die zu erheblicher Rechtsunsicherheit in der Handhabung dieser Vorschrift geführt haben", so kann dem nicht uneingeschränkt gefolgt werden. Auch andere Vorschriften in den Steuergesetzen sind kompliziert abgefaßt: trotzdem hat die Praxis, die Rechtsprechung und auch die Literatur brauchbare Ergebnisse für die tägliche Arbeit erstellt.
Die Regelung der Untätigkeitsklage ist nicht überflüssig, wie die zahlreichen hierzu ergangenen Entscheidungen beweisen. Sie führt auch nicht zu einer "Überzüchtung" der Rechtsstaatlichkeit oder gar zur "Übersteigerung vom Rechtsstaat zum Rechtswegestaat".[2]
Die Untätigkeitsklage erweitert nicht, wie aufgezeigt wurde, den Kreis der Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel. Sie stellt lediglich eine "normale" Klage dar, für deren Erhebung nur Erleichterungen im Rahmen der Prozeßvoraussetzungen geschaffen worden sind.
Im Rahmen der Vereinheitlichung der VwGO, der FGO und des SGG soll das Rechtsinstitut der Untätigkeitsklage beibehalten werden [3]. § 93 Speyerer Entwurf folgt im

---

[1] Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, Seite 4o5

[2] vgl. hierzu Oswald von Nell-Breuning, Wird der Boden enteignet, Wirtschaftswoche Nr. 36 vom 8.9.1972, Seite 28

[3] S. § 93 Entwurf eines Verwaltungsgerichtsgesetzes, "Speyerer Entwurf" zur Vereinheitlichung der VwGO, der FGO und des SGG, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 4o, Duncker und Humblot, Berlin, 1969

wesentlichen den Vorbildern der §§ 75, 76 VwGO, 46 FGO, 88 SGG. Wegen der Einzelheiten kann auf die Begründung zu § 93 [1] verwiesen werden. Hierzu sei allerdings angemerkt, daß der Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974) entgegen den Ausführungen in der Begründung zu § 93 Speyerer Entwurf, die FGO betreffend [2], an der Untätigkeitsbeschwerde (z.Zt. § 23o Abs. 2 AO) festhält. [3]

Auch § 93 Speyerer Entwurf kommt ohne unbestimmte Rechtsbegriffe nicht aus, was bei der Kompliziertheit der zu regelnden Materie unvermeidlich ist. Im übrigen hat auch Tipke im Anschluß an seine Kritik (s.o.) keine Alternativ- oder Verbesserungsvorschläge aufgezeigt.

Überraschenderweise behält § 93 Nr. 2 Speyerer Entwurf die Jahresfrist der §§ 76 VwGO, 46 Abs. 2 FGO, 88 Abs. 2 Satz 2 SGG geltender Fassung bei. Gerade diese Voraussetzung der Untätigkeitsklage, die eine Einschränkung des durch §§ 75 VwGO, 46 Abs. 1 und 3 FGO, 88 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 SGG erweiterten Rechtsschutzes darstellt, ist wiederholt auf Kritik gestoßen. So hat Andersson [4] unter Bezugnahme auf weitere Stimmen gefordert, daß sich der Gesetzgeber entschließen sollte, § 76 VwGO (entsprechend § 46 Abs. 2 FGO und § 88 Abs. 2 Satz 2 SGG) zu streichen. Auch im Bundesministerium der Finanzen laufen Untersuchungen, die im Rahmen der Novellierung der FGO auf eine Abschaffung der Jahresfrist in § 46 Abs. 2 hinauslaufen. Dies würde zu einer weiteren Besserstellung des Klägers führen und den aufgezeigten Streit um hiermit in Zusammenhang stehende Fragen vermeiden. In diesem Sinne wäre ein entsprechendes Tätigwerden des Gesetzgebers zu begrüßen.

---

[1] a.a.O., Seite 294 ff

[2] a.a.O., Seite 295

[3] Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), Deutscher Bundestag, 7.Wahlperiode, Drucksache 7/79, Sachgebiete 61o, § 332 Abs. 2

[4] a.a.O., DÖV 1969, Seite 674

P & S Sofortdruck
8700 Würzburg, Münzstraße 4
Telefon 0931 – 5 63 66